

PROCESSO - A. I. Nº 206825.0072/12-2
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - SERTANEJO COMERCIAL DE ALIMENTOS E TRANSPORTES LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0116-02/13
ORIGEM - INFAZ ATACADO
INTERNET - 07/11/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0320-11/13

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIO FECHADO. ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS ANTERIORES DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. INADEQUAÇÃO DO ROTEIRO DE FISCALIZAÇÃO ADOPTADO. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE FORNECIMENTO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS EXIGIDOS MEDIANTE INTIMAÇÃO. Apesar de mantida a Decisão de Primeira Instância pela nulidade das infrações 1 e 2, em apertada síntese, cabe correção de ofício ao fundamento que ampara tal Decisão recorrida, na medida em que não se trata de inadequação do roteiro de fiscalização, pois existe previsão com tratamento tributário específico na Portaria nº 445/98, art. 10, I, para a apuração de omissão de entrada de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, contudo, o autuante, apesar de ter efetuado o levantamento correto, obtido o resultado, não pautou a exigência tributária em consonância com o aludido ato normativo. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso de Ofício interposto pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, relativo ao Acórdão nº 0116-02/13, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/11/2012 para reclamar o ICMS no montante de seu valor histórico de R\$ 338.922,24, contemplando 3 infrações a seguir relatadas:

1. Falta de recolhimento do ICMS no valor R\$78.594,23, relativo às 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 e também não contabilizadas no mesmo exercício, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2007), conforme CD, fl.118, demonstrativos e documentos às fls. 25 a 117.
2. Falta de recolhimento do ICMS no valor R\$249.253,65, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados (2008), conforme CD, fl. 118, demonstrativos e documentos às fls. 25 a 117.

3. Deixou de fornecer arquivo magnético exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas, no período de setembro de 2007 a dezembro de 2008, sendo aplicada a multa no valor de R\$56.922,24, calculada a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, conforme intimação às fls. 9 e 10.

A Primeira Instância julgou Nulo do lançamento, relativo às Infrações 1 e 2, por inadequação do roteiro de fiscalização, conforme voto concernente ao mérito das aludidas infrações:

“No mérito, o débito das infrações 01 e 02 foi apurado através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, em exercícios fechados, 2007 e 2008, cujo foi fulcro da autuação foi a constatação de falta de recolhimento do ICMS, relativo às 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 e também não contabilizadas no mesmo exercício.

O lançamento desses itens têm por fundamento o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, em razão da constatação de omissão de entradas apurada em auditoria de estoques, cuja presunção legal é de que a existência de entradas de mercadorias não registradas autoriza a presunção da ocorrência de operações (anteriores) tributáveis sem pagamento do imposto. A omissão de entradas que serviu de indício para a aplicação da presunção legal de ocorrência de saídas de mercadorias efetuadas anteriormente e não declaradas ao fisco, foi apurada através dos demonstrativos e levantamentos às fls. 25 a 44.

Verifico que as infrações estão devidamente caracterizadas, visto que o autuado em momento algum de sua defesa contestou os números apurados, limitando-se a alegar que as mercadorias comercializadas estão enquadradas no regime de substituição tributária.

Ou seja, para elidir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, o defendente alegou que as mercadorias objeto da autuação fiscal estão sujeitas ao regime de substituição tributária, inclusive juntou à peça defensiva cópias de notas fiscais de aquisição (docs. fls. 138 a 296).

Considerando tal alegação, e tendo em vista que realmente as provas apresentadas na defesa comprovam que houve a aquisição de Farinha de Trigo e Açúcar, seria o caso de ser aplicado o que determina a Instrução Normativa 56/2007, para que, tomando por base demonstrativo relacionando as mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e/ou não tributadas, fossem calculados os respectivos índices, e fosse aplicasse a proporcionalidade prevista na referida Instrução Normativa, tomando por base o percentual das mercadorias tributadas.

Contudo, analisando o levantamento quantitativo, verifico que as mercadorias que serviram de base para a presunção legal de omissão de saídas são FARINHA DE TRIGO (em 2007), e AÇÚCAR e FARINHA DE TRIGO (em 2008). Além disso, nas notas fiscais colacionados ao processo pelo autuado constam que realmente as mercadorias adquiridas já se encontravam com a fase de tributação encerrada pelo regime de substituição tributária (docs. fls. 138 a 296).

Na pesquisa que fiz no INC – Informações do Contribuinte, constatei que apesar de o estabelecimento está inscrito no cadastro da Secretaria da Fazenda na atividade de 4930201-Transporte rodoviário de cargas, operou, no período fiscalizado, exclusivamente com produtos cuja tributação se dá quando da aquisição, por substituição tributária ou por antecipação tributária, resultando, em quaisquer dos casos, com encerramento da fase de tributação, e desonerado as saídas quanto ao pagamento do ICMS.

Vale frisar mais uma vez que o estabelecimento no período objeto da autuação realizou operações com mercadorias com fase de tributação encerrada por força do sistema de substituição tributária.

Também verifiquei no Sistema de Informações Econômico Fiscais da SEFAZ, que o contribuinte apresentou DMA's nas quais a totalidade das operações de entradas e de saídas foram consignadas no campo “outras”, referentes a mercadorias com fase de tributação encerrada.

O Conselho de Fazenda – CONSEF tem entendido em diversos processos em nome de contribuintes com atividade econômica o comércio de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, que não é adequada a aplicação de roteiros de auditoria para aplicação da presunção legal de que cuida o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 quando as operações na quase totalidade, estiverem sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação.

Em conformidade com o posicionamento que este Conselho de Fazenda vem adotando, para situações similares, entendo que este tipo de auditoria não deve ser aplicada para a atividade da empresa autuada, tendo em vista que no período de 2007 e 2008, levando em considerações as notas fiscais de aquisição, todas as operações de aquisições de mercadorias estão enquadradas no regime de substituição tributária, e, portanto, com fase de tributação encerrada, sendo inaplicável o disposto no § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96.

Assim, por ficar patente a ineficácia do procedimento fiscal, impõe-se a nulidade do lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização adotado, conforme item 02 da Instrução Normativa 56/2007 e decisões anteriores desse órgão julgador, haja vista que todas as operações efetuadas pelo estabelecimento dizem respeito a mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária. Infrações nulas.

Represento a autoridade fiscal da circunscrição fiscal do contribuinte, para que, em nova ação fiscal, dos períodos fiscalizados, sejam aplicados outros roteiros de fiscalização, para averiguação de supostas irregularidades, e se restar evidenciada a omissão de entradas, deve ser exigido o imposto referente a mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal e o respectivo imposto por antecipação tributária na forma regulamentar.”

A 2ª JJF apresentou Recurso de Ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

VOTO

O Auto de Infração em tela imputa ao contribuinte o cometimento de 3 infrações à legislação do ICMS, tanto por descumprimento de obrigação principal quanto acessória, tendo a Decisão de primeira instância julgado nulo o lançamento, relativo às Infrações 1 e 2, por inadequação do roteiro de fiscalização, o que resultou no Recurso de Ofício, tendo em vista que o Crédito Tributário exonerado ultrapassou o valor de R\$ 100.000,00 (cem mil reais).

As infrações 1 e 2 foram apuradas através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, em exercícios fechados, 2007 e 2008, em relação às quais foram verificadas omissões de entradas. O autuante entendeu que se trata de presunção legal prevista no §4º do art. 4º da Lei 7014/96, de modo 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.

As mercadorias, alvo do levantamento de estoque, são FARINHA DE TRIGO (em 2007), e AÇÚCAR e FARINHA DE TRIGO (em 2008) e as notas fiscais colacionados ao processo pelo autuado constam, segundo a Decisão de primeira instância, que as mercadorias adquiridas, devidamente registradas, já se encontravam com a fase de tributação encerrada pelo regime de substituição tributária conforme documentos fiscais às fls. 138 a 296.

A JJF através de pesquisas no INC – Informações do Contribuinte, constatou que, apesar de o estabelecimento estar inscrito no cadastro da Secretaria da Fazenda na atividade de 4930201- Transporte rodoviário de cargas, “operou, no período fiscalizado, exclusivamente com produtos cuja tributação se dá quando da aquisição, por substituição tributária ou por antecipação tributária, resultando, em quaisquer dos casos, com encerramento da fase de tributação, e desonerado as saídas quanto ao pagamento do ICMS.”

Verificou, também a JJF no Sistema de Informações Econômico Fiscais da SEFAZ, que o contribuinte apresentou DMA's nas quais a totalidade das operações de entradas e de saídas foram consignadas no campo “outras”, referentes a mercadorias com fase de tributação encerrada.

Tendo em vista as razões, acima alinhadas, a JJF decidiu pela nulidade das aludidas infrações por inadequação do roteiro de fiscalização.

Após o exame dos elementos constantes dos autos, identifiquei, em consonância com a JJF, que as mercadorias, alvo do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, estão realmente enquadradas no regime de substituição tributária, FARINHA DE TRIGO (em 2007), e AÇÚCAR e FARINHA DE TRIGO (em 2008), conforme respectivamente apontam os itens 11.2 - farinha de trigo e 12, açúcar, do art. 353, I do RICMS/97.

Para tais produtos, diferente do entendimento da JJF, é perfeitamente cabível o levantamento efetuado pelo autuante, não havendo inadequação do roteiro de fiscalização, conforme decidido pela primeira instância, contudo, a apuração do crédito tributário devido, bem como o tratamento tributário aplicado ao resultado do levantamento (omissões de entradas de mercadorias

enquadradas no regime de substituição tributária), este sim, não está em consonância com o texto normativo que rege a matéria.

O ato normativo que regula os procedimentos para a elaboração do Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias é a Portaria nº 445 de 10 de agosto de 1998, que determina em seu art. 10 como proceder no caso de apuração de omissões de registro de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, conforme segue:

“Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:

1 - a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, “b”);

2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (70%);

b) do 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 calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito

II - tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, se ficar comprovado que, não obstante a falta de recolhimento do imposto por antecipação, a operação de saída posterior foi tributada normalmente, observar-se-á o seguinte:

a) não se exigirá o imposto que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a multa de 60% (RICMS/97, art. 915, § 1º, I);

b) a providência de que cuida a alínea anterior não dispensa a exigência do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, nos termos da alínea “a” do inciso anterior. (grifo nosso)”

O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, enquadradas no regime de substituição tributária, levado a efeito pelo autuante, apurou, conforme já dito, omissões de entradas, cabendo a exigência do imposto (infrações 1, 2) nos termos da aludida Portaria nº 445/98, em seu art. 10, I, atribuindo ao sujeito passivo, inicialmente, a condição de responsável solidário (inciso I, “a”). O imposto é devido por ter o sujeito passivo adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), respondendo solidariamente pelo imposto devido na operação anterior.

A solidariedade que deveria ser aplicada, no presente caso, bem com a presunção legal relativa prevista no art. 4º, §4º da Lei nº 7014/96 imputada pelo autuante, são institutos de natureza jurídico-tributárias totalmente distintos, que se amparam em princípios, pressupostos legais e sujeição passiva diferentes (na presunção legal é contribuinte e na solidariedade é responsável), além de poderem ser elididas de forma diversa, com destaque para o fato de que na presunção de omissão de saída cabe a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007. Com base na sua aplicação, especialmente em seu item 2, levando em conta que o recorrente opera apenas com mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, a JJF julgou inadequado o roteiro de finalização.

Além do mais, ato contínuo, lançado o imposto devido por solidariedade, é preciso exigir do sujeito passivo na condição de substituto tributário, o imposto devido por antecipação tributária, de sua responsabilidade, 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 imposto

devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, tudo conforme dispõe a já mencionada Portaria nº 445 de 10 de agosto de 1998, em seu art. 10, inciso I.

Destarte, diante da incorreta imputação, relativa às infrações 1 e 2, não é cabível alteração para manutenção do presente lançamento, com abrigo no §1º do art. 18 do RPAF/BA, pois, no presente caso, as infrações foram imputadas com base na presunção legal de omissão de saída, não se tratando, assim, de eventual incorreção ou omissão ou não-observância de exigências meramente formais, e sim de claro erro de direito, com mudança do fulcro da autuação, na medida em que foi exigido o imposto nas saídas, presunção de omissão de saídas, com base no art. 4º, §4º da Lei nº 7014/96 e não por responsabilidade solidária na aquisição de mercadoria de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, que seria o correto, conforme previsto no art. 10, I da Portaria nº 445/98.

Diante do exposto, apesar de mantida a Decisão de primeira instância pela nulidade das infrações 1 e 2, em apertada síntese, cabe correção de ofício ao fundamento que ampara tal Decisão recorrida, na medida em que não se trata de inadequação do roteiro de fiscalização, pois existe previsão com tratamento tributário específico na Portaria nº 445/98, art. 10, I, para a apuração de omissão de entrada de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, contudo, o autuante, apesar de ter efetuado o levantamento correto, obtido o resultado, não pautou a exigência tributária em consonância com o aludido ato normativo.

Não há segurança para se determinar à existência da infração imputada por descumprimento de obrigação principal e o quanto efetivamente devido com base na presunção legal aplicada no presente caso. Considero nulas as aludidas exigências, com amparo no art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

Com lastro no que alinha o art. 21 do RPAF/BA, recomendo a INFAZ de origem que determine a repetição dos procedimentos fiscais a salvo de falhas, devendo ser observado, contudo, o período decadencial.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, com correção de ofício da fundamentação que norteou a Decisão de Primeira Instância.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206825.0072/12-2**, lavrado contra **SERTANEJO COMERCIAL DE ALIMENTOS E TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$56.922,24**, prevista no art. 42, XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05. Recomenda-se que determine a repetição dos procedimentos fiscais a salvo de falhas, devendo ser observado o período decadencial.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de outubro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS