

PROCESSO - A. I. Nº 170623.0075/12-5
RECORRENTE - DISMEL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0115-02/13
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 20/11/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0330-11/13

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. OMISSÃO DE SAÍDA APURADA POR PRESUNÇÃO LEGAL. ART. 4º, §4º da Lei nº 7014/96. Levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado. Procedimentos de apuração estabelecidos pela Portaria nº 445/98. Norma regulamentar provida de competência normativa para tanto. Fundamentos de direito apresentados pelo Recorrente incapazes de afastar a exigência. Razões de fato desprovidas de prova documental comprobatória. Lançamento procedente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª JF – Junta de Julgamento Fiscal proferida em 17/06/2013 (fls. 196 a 201) que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/06/2012, com o objetivo de exigir da ora Recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 21.314,47, em decorrência do cometimento da seguinte infração, assim capitulada no Auto de Infração:

***Infração 01- 04.05.05:** 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. Data da ocorrência: 31/12/2007.*

Enquadramento: Arts. 124, I, 201, I, 218, 322, 323 e 331, combinados com os arts. 1º, I, art. 2º, I e §3º, 50, 60, II, b, 936 e §3º do art. 938 do RICMS/BA (Dec. 6.284/97), art. 13, II, da Portaria 445/98.

Multa aplicada: art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

A empresa autuada, ora Recorrente, apresentou defesa administrativa às fls. 146 a 155, subscrita pelo seu representante legal, para impugnar o lançamento tributário em referência, sob a alegação que a Auditora Fiscal autuante elaborou o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria de forma equivocada, apurando valores que efetivamente não são devidos pela defendente. Sustentou que as diferenças apuradas decorreram de pequenos equívocos cometidos pela contabilidade que não ocasionaram falta de recolhimento de imposto.

Naquela oportunidade aduziu ainda que o preposto autuante se valeu de presunção para efetuar o lançamento, exigindo o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária entre as operações de entradas e saídas, sem que houvesse previsão na Legislação Estadual – RICMS/BA que autorizasse a adoção de tal procedimento.

Por fim, pugnou pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da multa de 70% sobre o valor do imposto não recolhido tempestivamente, exigida pelo Fisco baiano. No seu entendimento a cominação de tão gravosa penalidade afronta o princípio constitucional do não confisco de que trata o art. 150, IV, da Constituição Federal de 1988.

A Auditora Fiscal autuante prestou informação fiscal às fls. 174 e 175, rebatendo os argumentos defendidos pelo sujeito passivo, manifestando ainda seu inconformismo com a “reabertura do prazo” relatado na fl. 157, haja vista que o referido preposto foi indicado para a assinatura de todos os atos que compõe os presentes autos, não apenas para a assinatura do termo de constituição do crédito. Conclui sua manifestação pedindo a procedência total do presente Auto de Infração.

Saneado o processo, notadamente no que diz respeito à intimação do sujeito passivo quanto à lavratura do Auto de Infração e concluída a instrução do feito, a 2ª JJF entendeu por bem, à unanimidade, julgar Procedente o Auto de Infração o que fez nos seguintes termos:

VOTO

Na autuação em lide é imputada ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entrada como de saída 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 de 2007.

Saliento que o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e levantamentos fiscais, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Observei que o sujeito passivo recebeu, mediante Recibo de Arquivos Eletrônicos, fl. 89 dos autos, os arquivos relativos aos demonstrativos fiscais que embasaram a autuação, inclusive, tendo declarado que conferiu seu conteúdo, não tendo apresentado nenhuma alegação de restrição de aberturas ou mesmos nenhuma dificuldade de entendimento dos citados arquivos.

Devo ressaltar que a defesa não apresentou nenhum questionamento em relação aos números apurados e documentos fiscais consignados nos levantamentos fiscais e no Auto de Infração.

Em relação a arguição de inconstitucionalidade da multa de 70%, consignada na autuação, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito. Ademais, cabe registrar que a multa foi corretamente indicada no Auto de Infração, sendo a prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

*No tocante a alegação defensiva que o Sr. Genovaldo F. de Carvalho não é preposto e nem representa o autuado, a mesma não pode ser acolhida, uma vez que tal alegação não resiste aos elementos de prova acostados autos, tais como intimações diversas, fls. 11, 89, 176, 178, 179, 180, 181, 184, 185 e 187, e, acima de tudo, a Procuração acostada à folha 192, na qual o autuado autoriza o referendo senhor: **assinar impugnações, interpor recursos, obter e juntar documentos ou quaisquer peças processuais lavrado contra a empresa, enquanto este tramitar na esfera administrativa....** Grifei.*

Quanto a alegação defensiva que a diferença apurada não caracteriza a falta de recolhimento do tributo, posto que decorrente de pequenos equívocos da contabilidade da empresa, erros estes que não geraram qualquer prejuízo ao fisco, entendo que não é capaz de elidir a infração em tela, pois os levantamentos fiscais comprova a omissão de recolhimento do ICMS, gerando prejuízo ao tesouro estadual.

Ademais, o autuado simplesmente alegou a existência de erro em sua contabilidade, porém, não apontou, de forma objetivamente, quais seriam esses erros, muito menos apresentou qualquer documento para comprova sua alegação.

Destaco, que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

De igual modo, não pode ser acolhida a alegação defensiva de que não existiria previsão pela para cobrando do imposto com base na presunção, uma que a previsão consta do § 4º, do artigo 4º a Lei nº 7.014/96, conforme redação à época dos fatos geradores, in verbis:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

...

§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Trata-se de presunção legal relativa. Portanto, admite prova em contrário do sujeito passivo, ao qual lhe compete o ônus de elidi-la. Ônus do qual, como visto, não se desincumbiu o recorrente. Aplicando-se, assim, o disposto nos art. 142 e 143 do RPAF/BA, abaixo reproduzidos:

“Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”

No tocante a alegação de não haver qualquer previsão normativa que autorize a apuração da base de cálculo utilizada pelo Auditor, qual seja, a “diferença de maior expressão monetária das operações”, assim como os argumentos anteriores, também não é capaz de elidir a autuação, uma vez que o procedimento adotado pela fiscalização foi realizado em conformidade com a legislação que regulamenta o roteiro de fiscalização aplicado, Portaria nº 445 de 10 de agosto de 1998.

A citada portaria foi editada para esclarecer o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, esclarecendo o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma.

Neste sentido, o artigo 13 da Portaria em questão determina que:

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

I - ...

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:

a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º);

b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado (RICMS/97, art. 60, § 1º);

c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deve-se apurar o 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 mercadorias, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, “b”);

d) a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%), ficando absorvida por esta a multa pelo descumprimento da obrigação acessória;

e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.

Portanto, no caso em tela, como ocorreu omissão de entrada e omissão de saída no mesmo exercício, sendo a omissão de entrada maior do que o da omissão de saídas, a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado (RICMS/97, art. 60, § 1º), abaixo reproduzido:

Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:

I - nas hipóteses de saldo credor de caixa, de suprimento de caixa de origem não comprovada, de passivo

fictício ou inexistente e de entradas ou pagamentos não registrados na escrituração, o valor do saldo credor de caixa ou do suprimento de origem não comprovada, ou do exigível inexistente, ou dos pagamentos ou do custo das entradas não registrados, conforme o caso, que corresponderá ao valor da receita não declarada (art. 2º, § 3º);

Portanto, não resta dúvida que o procedimento fiscal foi realizado em conformidade com a legislação específica acima transcrita.

Do acima exposto, entendo que a infração restou caracterizada, uma vez que constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto correspondente ao valor das entradas 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 decorrentes de operações anteriores, também não contabilizadas.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração

Como se pode constar da leitura do voto acima reproduzido, os julgadores de primeira instância entenderam que o procedimento fiscal foi realizado em consonância com a legislação tributária em vigor, bem assim que a infração restou caracterizada uma vez que o então impugnante não se insurgiu quanto ao levantamento realizado, fazendo alegações genéricas desprovidas de elementos probatórios.

Furtaram-se, ademais, os Nobres Membros da 2ª JJF de apreciar as razões de direito relativas à inconstitucionalidade da multa de infração cominada em razão da vedação constante no artigo 167, I do RPAF.

Inconformado com a Decisão proferida pela 2ª JJF, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário se insurgindo contra os termos da decisão de piso, utilizando-se para tanto de idênticas razões de fato e fundamentos de direito aduzidos em sua peça inaugural.

Argui a ilegalidade da presunção legal aplicada para fins do lançamento tributário, sustentando que este expediente não é aceito pelo ordenamento pátrio para o alcance de tal objetivo. Diz que seria indispensável demonstrar a metodologia utilizada, procedimento que não foi adotado.

Argumenta que a Auditora Autuante fundamentou o lançamento em determinados artigos do RICMS/BA, entretanto, nos dispositivos citados não há qualquer previsão expressa que autorize a presunção no caso em apreço.

Cita que o art. 938 do RICMS/BA autoriza o arbitramento da base de cálculo do ICMS, estabelecendo critérios a serem adotados conforme o caso, critérios estes que não foram apontados pelo Autuante.

Afirmou ainda que a legislação supra não autoriza a apuração da base de cálculo utilizada, qual seja: a “diferença de maior expressão monetária das operações”, fato que demonstra total discricionariedade na adoção deste procedimento.

Reproduziu, ademais, os mesmos argumentos apresentados em sua peça impugnatória no que tange ao caráter confiscatório da multa cominada no lançamento fiscal.

Pelas razões expostas, requer o Conhecimento e Provimento do presente Recurso, a fim de que seja reformado o Acórdão proferido pela 2ª JJF e julgado totalmente improcedente o Auto de Infração.

Não houve pronunciamento da PGE/PROFIS em vista do quanto no item 3, alínea “b”, inciso II do RPAF.

VOTO

Conheço do recurso em face da tempestividade e regularidade de sua interposição pelo que passo a apreciar as razões de apelo apresentadas no recurso.

Da análise da peça recursal interposta pelo Recorrente é possível constatar que, com exceção às razões de fato outrora arguidas – pequenos erros contábeis que não ocasionaram falta de recolhimento do imposto – que foram suprimidos da peça recursal, os fundamentos de irresignação submetidos à apreciação desta Câmara são idênticos àqueles aduzidos na peça impugnatória. Não há sequer alteração na ordem dos parágrafos.

Inicialmente verifico que o Recorrente, faz certa confusão entre os institutos do arbitramento a que se refere o artigo 938 do RICMS/BA e a presunção legal de que trata o parágrafo 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, quando afirma não ter procedência o lançamento porque não observados os critérios estabelecidos pelo primeiro dispositivo.

No caso dos autos não haveriam de ser aplicados quaisquer dos métodos previstos no artigo 938 porque não se pretendeu arbitrar a base de cálculo do imposto. A fiscalização, após proceder à movimentação física do estoque do Recorrente no exercício de 2007, constatando a existência de entradas não escrituradas presumiu a ocorrência de omissão de saídas tributáveis.

Esta presunção encontra autorização legal no parágrafo 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96. Trata-se, pois de processo lógico, autorizado por Lei, através do qual de um fato conhecido – no caso dos autos, omissão de entradas – infere-se um desconhecido – omissão de receitas tributáveis. Aqui não se desconsidera a escrita fiscal e contábil do contribuinte, como ocorre com o arbitramento, ao revés, a presunção é aplicada a partir das conclusões extraídas da análise destas escritas. Trata-se de metodologia, utilizada para a identificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e não de procedimento adotado para fins de quantificação da base imponible.

Note-se, pela sua fundamental importância, que a presunção de que trata o §4º parágrafo do artigo 4º acima citado é relativa, comportando, por conseguinte, a produção de prova em sentido contrário, tarefa da qual se desincumbiu o Recorrente quando deixou de impugnar de forma precisa e pontual os demonstrativos confeccionados pela fiscalização.

Assim é que não assiste razão ao Recorrente quando afirma que deveriam ser aplicados ao lançamento de ofício os procedimentos especificados pelo artigo 938 do RICMS/BA.

A remissão ao §3º do referido artigo, constante no corpo do Auto de Infração, foi apenas para especificar a data de ocorrência do fato gerador, definindo, assim, o termo *a quo* de incidência dos encargos moratórios. Nos termos de tal dispositivo, *sempre que for impossível determinar com precisão a data da ocorrência do fato gerador, este considerar-se-á ocorrido no último dia*

Nestes termos, tratando-se como se trata de levantamento quantitativo de estoque em exercício já encerrado, em que não há como precisar a data em que deu as omissões de entradas apuradas, necessário se tornou lançar mão da previsão contida no dispositivo regulamentar em análise para estabelecer como data de ocorrência do fato gerador, o último dia do exercício fiscalizado, qual seja: 31/12/2007.

Quanto à alegada falta de previsão legal que sustente os procedimentos adotados pela fiscalização, verifico que o Nobre Relator da 2ª JF demonstrou com a devida clareza que a presunção legal aplicada tem fulcro no quanto previsto no parágrafo 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, bem assim que os procedimentos relativos ao levantamento quantitativo de estoque estão previstos de forma detalhada e exaustiva na Portaria nº 445 de 10 de agosto de 1998, norma regulamentar provida de competência legislativa para tal expediente.

Diante disto, comungando com o entendimento esposado pela decisão de piso entendo não merecer serem acolhidas às razões de apelo apresentadas pelo Recorrente.

Tal como agiram os membros integrantes da 2ª JF deixo de apreciar o pleito relativo ao reconhecimento da inconstitucionalidade da multa de infração cominada por ofensa ao princípio do não confisco, em razão de faltar a este órgão julgador competência funcional para tanto, nos termos do quanto previsto no artigo 167, inciso I do RPAF/BA.

Neste contexto, considerando, que o Recorrente não trouxe em sua peça recursal quaisquer razões de fato ou fundamento de direito que não tenham sido exaustivamente apreciados pela 2ª JJF, não vislumbro outro caminho a ser perfilhado, senão o de manter a Decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos.

Ante ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo integralmente a decisão proferida pela 2ª JJF, para julgar PROCEDENTE o Auto de lançamento de ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 **170623.0075/12-5**, lavrado contra **DISMEL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$21.314,47**, acrescido das multas 70%, revista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de outubro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS