

A. I. N° - 279462.0002/13-5
AUTUADO - MARISA LOJAS S/A
AUTUANTE - NILDA BARRETO DE SANTANA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO – DAT METRO
INTERNET - 27.11.2013

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0267-04/13

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. Fato reconhecido pelo sujeito passivo. Infração não contestada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, conforme presunção legal nesse sentido (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96). Não acolhida a arguição de preliminar. Infração caracterizada. b) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Auto de Infração **PROCEDENTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/06/2013, exige créditos no valor de R\$485.171,18 em decorrência das seguintes infrações.

INFRAÇÃO 01. Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de fevereiro, abril a dezembro de 2008, janeiro, abril a dezembro de 2009, janeiro e fevereiro, abril a agosto de 2010, e outubro a dezembro de 2010. Multa fixa de 60%. Consta que “empresa atribuiu tributação normal às entradas e saídas da mercadoria CALÇADOS, contrariando o disposto no art. 353, inciso II, item “32” do RICMS/Ba”.

INFRAÇÃO 02. 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, nos mês de dezembro de 2008. Multa de 70%. Consta que “constatou-se que houve Omissão de Entrada de Mercadorias no valor de R\$864.167,07 e Omissão de saídas de Mercadorias no valor de R\$275.595,16”.

INFRAÇÃO 03. Falta de recolhimento do imposto relat. a 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, nos meses de dezembro de 2009 e dezembro de 2010. Multa de 70%. Consta que “constatou-se que houve Omissão de Saídas de Mercadorias nos valores de R\$654.113,30 e R\$1.331.576,27, e Omissão de Entrada de Mercadorias nos valores de R\$428.766,68 e R\$905.378,66, nos exercícios de 2009 e 2010 respectivamente”.

Constam dos autos: TERMO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS (folha 07); TERMO DE INTIMAÇÃO PARA APRESENTAÇÃO DE INFORMAÇÕES EM MEIO MAGNÉTICO (folha 09); DEMONSTRATIVO DAS IRREGULARIDADES APRESENTADAS NOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS ... (folha 10); TERMO DE PRORROGAÇÃO DE FISCALIZAÇÃO (folha 11); EXTRATOS INC RELATIVOS A CADASTRO, ARRECADAÇÃO E DMA (folhas 12 a 27); ANEXO 1 – PLANILHAS RELATIVAS AO DEMONSTRATIVO DO ICMS DEVIDO POR ANTECIPAÇÃO – CALÇADOS (folhas 28 a 42); ANEXO II – PLANILHAS RELATIVAS AO DEMONSTRATIVO DA AUDITORIA DE ESTOQUES – 2008 (folhas 43 a 49); ANEXO III – PLANILHAS RELATIVAS AO DEMONSTRATIVO DA AUDITORIA DE ESTOQUES – 2009 (folhas 51 a 58); ANEXO IV – PLANILHAS RELATIVAS AO DEMONSTRATIVO DA AUDITORIA DE ESTOQUES – 2010 (folhas 59 a 67); RECIBOS DE ARQUIVOS ELETRÔNICOS (folhas 78 a 83); Impugnação (folhas 105 a 133); informação fiscal (folhas 137 a 141).

A autuada apresenta impugnação (folhas 105 a 133), na qual se insurge contra o lançamento efetuado pela fiscalização, apresentando as razões a seguir descritas.

Afirma, inicialmente, que a autuação teve em seu relato três infrações distintas, sendo que a impugnação contesta somente as infrações 02 (04.05.05) e a 03 (04.05.02). Quanto à infração 01, a impugnante requer a expedição da competente guia para recolhimento parcial do auto de infração.

Preliminarmente, roga a nulidade do lançamento sob a alegação de que a descrição da infração não permitiu que se soubesse, com precisão, quais os fatos que deram margem à tipificação legal e à autuação, sendo esta a única forma com que se estabelecer o liame entre os meios de provas e a demonstração da plausibilidade legal da autuação. Isso porque, argumenta, o agente fiscal foi completamente lacônico ao enquadrar as condutas que reputou infracionais, não por outro motivo senão pela colocação de, no mínimo, oito normas vinculadas a cada infração, sendo que várias delas são idênticas.

Questiona que “embora a descrição fática tenha profunda diferença uma da outra, há, contudo, o mesmíssimo enquadramento, em parte. Como?”. Leciona que há de ser diferenciada a nulidade pela falta de enquadramento da conduta infracional, da nulidade pelo excesso de enquadramento. Quer por um fato quer por outro, a nulidade é manifesta na medida em que ao contribuinte é aplicada penalidade em que não se imputa de forma precisa os fatos tipificados em lei que levam à conclusão da aplicação da penalidade. Conclui, por isso, que de um modo ou de outro existe clara mácula ao princípio da ampla defesa, devidamente inserto no rol das garantias fundamentais constitucionais no art. 5º, inc. LV da Constituição Federal, o que leva à conclusão, em segundo plano, de que não há a correta adequação entre o fato e a penalidade, a levar à mácula ao princípio da necessária legalidade estrita dos atos tributários.

No mérito, alega que a presunção de entrada e saída de mercadoria, até mesmo porque não há espaço para a certeza, somente leva ao completo esvaziamento da própria imputação do agente que lavrou o auto. Além disso, prossegue, o valor da multa aplicada está deveras muito acima do permitido. Isso porque o art. 42, inc. III impõe como multa o valor de 70% (setenta por cento) do imposto que eventualmente deveria ser cobrado.

Ademais, assevera, não há no auto de infração qualquer dispositivo legal que faça menção à alíquota do tributo a ser aplicada individualmente a cada produto listado nos anexos II, III e IV, tendo o autuante colocado de modo genérico a alíquota de 17% (dezessete por cento), sem

discriminar em quais produtos haveria, ou não, a incidência dessa alíquota, ou mesmo se alguns estariam sujeitos à substituição tributária, hipótese em que o tributo já teria sido devidamente recolhido na fase anterior. Daí porque, ante à imprecisão também do cálculo do tributo que pretensamente incidiria, não há que se falar em certeza quanto à exação em comento, o que leva à conclusão inequívoca de sua improcedência.

Pede, por fim, que seja declarado nulo ou, alternativamente, que seja declarada a improcedência do mesmo.

Requer, finalmente, que as intimações pertinentes ao presente processo sejam feitas em nome da advogada VANUZA VIDAL SAMPAIO, OAB/RJ 2.472, na Rua da Ajuda, nº 35, 13º andar, Rio de Janeiro, RJ, sob pena de nulidade.

A autuante presta informação fiscal às folhas 137 a 141, aduzindo o que segue.

Informa que o contribuinte exerce a atividade de comércio varejista de artigos de vestiário e acessórios em lojas de departamentos (fl.13). No mix de mercadorias comercializadas, somente os calçados estão sujeitos ao regime de pagamento do ICMS por antecipação tributária, todas as demais mercadorias enquadram-se no regime normal de pagamento do ICMS (débito e crédito) e tributadas à alíquota interna de 17%. As operações de entrada de mercadorias ocorreram basicamente por transferência de suas filiais situadas em Goiás e São Paulo. As operações de saída de mercadorias ocorrem por venda direta a consumidor final localizado na Bahia. Sendo que, cerca de 99% das operações de vendas (fls. 50, 58 e 67) são de mercadorias com tributação normal, e 1% de mercadorias tributadas com tributação antecipada.

Quanto às diferenças de estoques encontradas no levantamento quantitativo de estoques de mercadorias (Infrações 02 e 03), afirma que este cálculo é matemático, pois se a fórmula contábil não estiver condizendo com a realidade encontrada na empresa, tem-se omissão de entradas ou omissão de saídas mercadorias.

Transcreve a fórmula contábil de apuração do estoque, traduzida em: $\text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Vendas} = \text{Estoque Final}$. Em seguida, leciona que Utilizando a regra contábil acima, tem-se Omissão de Entradas se: $\text{Estoque Final for maior que } \text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Vendas}$. Por outro lado, teremos Omissão de Saídas se: $\text{Estoque Final for menor que } \text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Vendas}$. Finaliza, afirmando que sobre omissão de entradas ou omissão saídas de mercadorias tributadas incide ICMS.

Argumenta que a presunção de omissão de entradas e a presunção de omissão de saídas de mercadorias lançadas pelo fisco neste processo; baseiam-se nas informações fiscais apresentadas pelo contribuinte. Quais sejam: Inventário inicial e final dos estoques de mercadorias, notas fiscais de entradas de mercadorias, notas fiscais e cupons fiscais de saídas de mercadorias.

Assevera que o fisco, apenas, aplicou a fórmula contábil acima e encontrou as diferenças que ensejaram a presunção de omissão de entradas de mercadorias no Exercício de 2008 e a presunção de omissão de saídas de mercadorias nos Exercícios de 2009 e 2010, cabendo ao contribuinte comprovar se as omissões encontradas não condizem com a realidade fática da empresa.

Informa que, ao omitir entradas ou saídas de mercadorias, o contribuinte infringiu diversas normas regulamentares do ICMS, tais como os art. 124, 201, 218, 322, 323 e 331, cujo texto reproduz. Alega que a infração foi combinada com os demais artigos do RICMS para reafirmar o lançamento do imposto, a saber os artigos 1º, 2º, 50, 60, 936 e 938.

Esclarece, ainda, que, efetuado o levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, pode-se encontrar omissão de entrada e/ou omissão de saídas; porém, conforme Portaria 445/98, quando se encontram ambas as infrações, o lançamento fiscal deverá ser da infração de maior valor monetário.

Esclarece, ainda, que nas infrações 02 e 03 os fatos são semelhantes, sendo que, para a primeira, o maior valor monetário foi de omissão de entrada de mercadorias e, para a segunda, o maior valor monetário foi de omissão de saídas de mercadorias, conforme se pode observar nas planilhas e demonstrativos anexos a cada infração.

Argumenta que não foi acostada nenhuma prova material nem citado nenhum fato novo capaz de modificar o crédito tributário lançado neste processo.

Quanto ao pedido de nulidade efetuado nesta "Impugnação Administrativa", considera totalmente descabido, pois todas as infrações fizeram-se acompanhar da indicação dos fatos que deram origem a cada uma das infrações.

Assim, conclui a informação fiscal, considerando que esclareceu todos os argumentos trazidos pela defesa ao presente processo e reafirma a legitimidade do crédito lançado neste auto de infração.

Ante o exposto, pugna pela Procedência do Auto de Infração lavrado.

VOTO

Em sede de preliminar, constato que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, sendo o imposto, a multa e sua base de cálculo foram apurados em conformidade com a legislação regente da matéria, cujos valores se encontram nos demonstrativos elaborados (folhas 28 a 67), com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação infringidos.

Assim, afasto a arguição de nulidade relativa à imprecisa descrição dos fatos, os quais foram minudentemente descritos nos anexos citados.

No mérito, as infrações 02 e 03 serão abordadas de forma conjunta, pois decorrem da mesma premissa e da mesma metodologia de cálculo do ICMS devido.

A premissa básica é a resultante da equação do levantamento quantitativo de estoques, traduzida em: $\text{Estoque Inicial} + \text{Compras} - \text{Vendas} = \text{Estoque Final}$.

A autuante não somente explicitou o cálculo efetuado, mas descreveu pormenorizadamente todos os elementos componentes da equação referida, conforme folhas 28 a 67, anexando inclusive cópias de documentos comprobatórios do valor dos estoques, conforme folhas 86 a 92.

Desincumbiu-se, assim, do seu ônus probatório naquilo que se refere aos elementos reveladores da ocorrência do fato gerador, constitutivo do seu direito de exercer legitimamente a prerrogativa do cargo, traduzida no lançamento do crédito tributário.

Transferiu, com isso, o ônus probatório à impugnante, a qual precisaria fazer prova dos elementos impeditivos, modificativos ou extintivos do crédito reclamado, a depender da estratégia defensiva que venha a ser adotada pela empresa, tudo em consonância com as regras do direito probatório, previstas nos artigos 332 e seguintes do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal conforme art. 180 do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/99.

A autuada não contestou o resultado aritmético da operação empreendida pela autuante, tendo se limitado a alegar que a presunção de omissão de entrada e de saída conduz a um esvaziamento da acusação fiscal.

Assume, a autuada, uma estratégia defensiva que não nega a existência de “divergência entre o estoque final apurado e o contabilizado, sequer combate qualquer dos números atribuídos ao estoque inicial, estoque final, compras ou vendas, mas o desnatura enquanto elemento deflagrador da relação jurídico-tributária. Deixa, assim, de debater o fato alegado pela

fiscalização para ater-se à tese jurídica da existência de um fato impeditivo do surgimento da obrigação tributária, a qual entende “esvaziada”.

Pois bem, como é de conhecimento público, a Lei Estadual 7.014/96 é o instrumento normativo adequado, com base no qual o Estado da Bahia fez valer a sua competência constitucional para instituir e exigir tributos, prevista no art. 155, § 2º da CF/88.

É a própria lei que autoriza a presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas sem o pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte, a prova da improcedência da presunção. O art. 2º da Lei 7.014/96 dispõe sobre as diversas hipóteses de incidência do ICMS, descritas ao longo dos seus oito incisos, dos quais faz parte o inciso I, reproduzido a seguir, in verbis:

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, incluídos os serviços prestados;

...”

O inciso supracitado contém a regra geral de incidência do ICMS, relativa a circulação de mercadorias, qual seja, a saída das mesmas do estabelecimento do contribuinte, momento escolhido pela lei como termo a quo, conforme se pode depreender pelo texto do art. 4º, inciso I do diploma normativo referido, reproduzido in verbis:

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

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

...”

Esse mesmo artigo contém, no seu § 4º, uma regra de equiparação que autoriza a presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas sem o pagamento do imposto. Senão vejamos:

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

...

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

...

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

...”

Como se pode ver, o legislador, utilizando-se da prerrogativa que lhe conferiu a Constituição Federal, “elegeu” determinados fatos, relacionados à circulação de mercadorias, que passaram, a partir de então, a se apresentar como elementos suficientes a deflagrar o surgimento da obrigação tributária principal.

No que se refere, especificamente, à regra do inciso IV, do § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, o legislador fez a escolha por um fato que não se encontra relacionado como uma “autêntica hipótese de incidência”, mas se traduz num “fato presuntivo” da ocorrência de um fato gerador, caracterizado por “saída de mercadorias tributadas”.

Embora esse “fato presuntivo” não represente em si um fato gerador, o mesmo foi escolhido e destacado pelo legislador como representativo de um enorme grau de probabilidade de que tenha havido uma saída efetiva de mercadorias. Daí a sua escolha, guiada por razões de política tributária.

O contribuinte, portanto, não se encontra impedido de discutir e provar que não ocorreu saída de mercadorias sem pagamento do imposto, deve, contudo, enfrentar e superar o “ônus da prova”,

que lhe remete ao encargo de evidenciar que a “entrada de mercadorias ou bens não registrados” não se relaciona, em absoluto, com uma saída efetiva de mercadorias sem pagamento de imposto.

Assim, a “entrada de mercadorias não registradas” não é fato gerador do imposto, mas a sua constatação conduz à presunção, devidamente respaldada na legislação, de ocorrência do fato gerador.

Como o contribuinte não negou a ocorrência desse fato, a entrada de mercadorias ou bens não registrados, entendo que restou provada, por presunção, a infração 02.

Julgo, assim, procedente a infração 02.

Quanto à infração 03, destaco que a infração não decorreu de presunção, mas da constatação da própria omissão de saídas, em conformidade com o que preceitua o art. 4º da Instrução Normativa 445/98.

Considerando que a estratégia defensiva foi única para as duas infrações, a ausência de impugnação específica relativamente aos componentes da equação básica do levantamento quantitativo de estoques (estoque inicial, compras, vendas e estoque final) conduz à constatação de que a autuada não se desincumbiu do seu ônus probatório, devendo prevalecer os fatos articulados pela autuante na peça inaugural do lançamento, também em relação à infração 03.

Assim, entendo, igualmente, restar caracterizada a infração 03.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do presente auto de infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279462.0002/13-4**, lavrado contra **MARISA LOJAS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$485.171,18**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.576,30 e de 70% sobre R\$483.594,88, previstas no art.42,incisos II, alinéa "d" e III da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2013.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO – JULGADOR