

PROCESSO - A. I. Nº 207494.0001/13-0
RECORRENTE - FERREIRA COSTA & CIA. LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0251-02/13
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 05/09/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0251-11/14

EMENTA: ICMS 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. O procedimento realizado pela empresa não encontra amparo legal, vez que as operações, se relativas a perdas, conforme alegado, deveriam ser realizadas com o CFOP correto. Infração subsistente. 2. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. Comprovado que as mercadorias pereceram, foram perdidas ou sofreram quebras, é pertinente a autuação. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXERCÍCIO FECHADO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Constatadas diferenças tanto de saídas como de entradas de mercadorias, há de ser cobrado o valor de maior expressão monetária, no caso o das saídas, no exercício de 2008. A informação fiscal prestada pelo autuante resultou em diminuição do débito lançado para a infração, acolhendo razões defensivas. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DE PAGAMENTO DAS ENTRADAS NÃO CONTABILIZADAS COM RECURSOS DECORRENTES DE OPERAÇÕES ANTERIORES DE SAÍDAS TAMBÉM NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com Recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. O contribuinte trouxe aos autos demonstrativos que analisados pelo autuante, resultaram na redução do valor originalmente lançado. Mantido o lançamento de forma parcial. Não acolhido o pedido para a realização de diligência e perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 28/03/2013 de seis irregularidades, sendo as infrações 1, 2, 5 e 6 o objeto da impugnação originária e do Recurso Voluntário:

INFRAÇÃO 1. Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Consta da acusação que “não recolheu o ICMS devido nas saídas de mercadorias tributadas através do CFOP 5949 no mês de dezembro de 2008”, sendo o valor da infração R\$24.191,07, além de multa de 60%. Demonstrativo fiscal às fls. 09 a 16.

INFRAÇÃO 2. Falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal, constando da descrição da infração tratar-se de “lançamento efetuado a título de baixa de estoque por quebra anormal, perda extravio, deterioração ou furto de mercadorias tributadas sem o estorno de crédito fiscal do ICMS através do CFOP 5927 no exercício de 2009, conforme demonstrativos anexos”, totalizando R\$29.040,81, bem como multa de 60%, ocorrência verificada nos meses de abril a dezembro de 2009. Demonstrativo fiscal às fls. 17 a 123.

INFRAÇÃO 5. Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuada 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 efeito do cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no valor de R\$23.652,26, bem como multa de 70%, fato verificado no exercício de 2008. Demonstrativo fiscal às fls. 28 a 37.

INFRAÇÃO 6. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto nas 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, no valor de R\$21.550,97, para o exercício de 2009, além de multa no percentual de 70%. Demonstrativo fiscal às fls. 38 a 45.

O Fisco acostou documentos às fls. 06 a 53.

O contribuinte impugnou parcialmente o lançamento de ofício às fls. 57 a 81, reconhecendo as infrações 3 e 4 de forma integral e parte das imputações 05 e 06. Juntou documentos às fls. 82 a 193.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 195 a 214 mantendo integralmente as imputações 1 e 5 e acolhendo parte dos argumentos defensivos quanto às imputações 5 e 6, reduzindo o débito histórico de ICMS originalmente lançado para a imputação 5 de R\$23.652,26 para R\$7.542,45 (fl. 208) e o da imputação 6 de R\$21.550,97 para R\$13.028,37 (fl. 212), acostando novos demonstrativos às fls. 214 a 225. O autuante aduziu que tendo o contribuinte pago o valor principal de R\$7.469,09 para a imputação 5 (fl. 226), então o crédito fiscal reclamado relativo à infração 5 estaria extinto. Em relação à Infração 06 afirmou que tendo o contribuinte recolhido o valor de ICMS de R\$9.989,27 (fl. 226), então restaria saldo remanescente de R\$3.039,10 para a infração 6.

Cientificado, o contribuinte novamente se pronunciou às fls. 231 a 245 expondo que o autuante concordara com seus argumentos quanto à imputação 5 e 6, mas questionando o índice utilizado para o cálculo do percentual de proporcionalidade entre mercadorias tributáveis e não tributáveis utilizado pelo Fisco, e reafirmando os seus argumentos defensivos anteriores.

O autuante foi cientificado e à fl. 248 manteve o teor da informação fiscal.

Às fls. 249 a 251 consta extrato emitido pelo sistema informatizado SIGAT/SEFAZ indicando o pagamento integral do débito de ICMS das infrações 3 e 4; o pagamento de ICMS no valor histórico de R\$7.469,10 referente à imputação 5, e de R\$9.989,27 relativo à infração 6.

O julgamento unânime em primeira instância manteve parcialmente o Auto de Infração conforme Acórdão nº 0251-02/13, às fls. 253 a 278. Em seu voto, quanto ao que veio a ser objeto de Recurso, assim se expressa o Relator:

VOTO

(...)

Remanescem, pois, as infrações 01, 02, 05 e 06 para serem apreciadas.

Para a infração 01 a cobrança é de falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, diante do fato de que a empresa não ter recolhido o ICMS devido nas saídas de mercadorias tributadas através do CFOP 5949 no mês de dezembro de 2008, e o principal argumento trazido pela defesa, cinge-se ao fato de que foram lançadas notas fiscais de saída apenas a título de baixa de estoque, em decorrência das perdas normais ocorridas do processo de comercialização e armazenagem de tais mercadorias, não havendo que se falar em qualquer tributação sobre elas, em especial porque não houve operação de circulação de mercadoria.

Impende afirmar-se que em momento algum foi questionada a possibilidade da empresa autuada não efetuar estorno de perdas ou de quebras verificadas em seus estoques, muito ao contrário.

A normatização quanto às perdas encontra-se na Lei Complementar nº 87/96, a qual, em seu artigo 21, inciso IV, determinou que na ocorrência de perecimento, deterioração ou extravio de mercadorias, o contribuinte está obrigado a proceder ao estorno do imposto de que tiver se creditado por ocasião da entrada da mercadoria em seu estabelecimento, sendo esta a regra, aplicável, no presente caso à discussão, não somente da infração 01, como, de igual forma, da infração 02.

Ou seja: para mercadorias que sofrerem perecimento, ainda na atividade comercial, como a da empresa autuada, e aqui isso de igual forma não é o objeto da discussão, é necessária a devida regularização dos estoques, bem como o estorno de crédito apropriado por ocasião da aquisição das mercadorias, emitir nota fiscal em seu próprio nome, efetuado a título de baixa de estoque decorrente de mercadorias consumida, o que não foi feito pelo autuado, ensejando a autuação em tela.

A respeito, da análise dos fatos e elementos contidos no processo, verifico que o CFOP 5949 utilizado pelo autuado nas notas fiscais emitidas, sem qualquer contestação refere-se a operação de "outras saídas de mercadorias ou prestação de serviços não especificados", ao passo que a impugnante, caso a sua argumentação fosse efetiva, ou seja caso os documentos fiscais fossem emitidos com a finalidade de proceder ajustes de estoques por baixa nos mesmos, pelas diversas razões elencadas, deveria utilizar nos documentos fiscais o CFOP 5927, correspondente à operação de "Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, o que não se comprova nos autos, como bem afirmado na informação fiscal prestada pelo autuante, o que leva à inevitável conclusão de que a empresa não procedeu aos corretos lançamentos, em casos de perdas, quebras, roubo ou extravio e deterioração alegados pelo autuado, agindo, pois, ao arrepio da norma legal.

Além disso, ainda que tal argüição defensiva fosse acatada, ocorrendo perda, quebra, ou qualquer situação análoga, no caso de perda deveria ter sido realizado o estorno do crédito fiscal respectivo, todavia, para tal deveria lançar corretamente tais operações com o CFOP 5927, ao invés do utilizado, consoante previsão contida artigo 100 do RICMS/97, então vigente à época dos fatos geradores:

"Art. 100: O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:

I - forem objeto de operação ou prestação subsequente isenta ou não tributada, sendo essa circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

(...)

V - perecerem, forem sinistradas, deteriorarem-se ou forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, inclusive no caso de tais ocorrências com os produtos resultantes da industrialização, produção, extração ou geração".

Tal artigo voltará à baila, quando da apreciação da infração a seguir abordada.

De igual forma, não posso acolher a assertiva defensiva de que não houve fato gerador do ICMS, tal como colocado pela defendente, diante de que tal tributo possui gênese no Artigo 155, Inciso I, letra "b" da Constituição Federal, tendo sua regulamentação na Lei Complementar 87/96 consoante já afirmado anteriormente.

Por tais instrumentos legais, bem como pelo entendimento doutrinário, especialmente Geraldo Ataliba (Hipótese de Incidência Tributária. 3ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, páginas 26 e 27), tal conceito (operações de circulação de mercadorias) pode ser entendido como "atos jurídicos; atos regulados pelo Direito como produtores de determinada eficácia jurídica; são atos juridicamente relevantes ", ao passo que circulação é termo que qualifica a expressão 'operação'. E, ainda, a 'circulação' é o simples efeito da 'operação' realizada. Ainda no ensinamento de Ataliba, ela existe, "sempre que haja relação jurídica negocial, de um lado, e mercadoria, de outro (como objeto daquela) - relação na qual um dos sujeitos (o que detém

mercadoria) é titular dos direitos de disposição sobre ela e os transfere (operação) a outrem - haverá circulação".

Feitas tais considerações, diante do CFOP declarado pela empresa ser o de operações, que em tese seriam tributadas, ou caso não o fossem deveriam estar legal e materialmente comprovadas, o que não ocorreu no presente feito, entendo que a infração é procedente, diante do fato de que a alegação defensiva de perda, perecimento, quebra, etc., além de não estar devidamente comprovada, carece de identificação no código da operação utilizada pelo autuado.

Se a tributação realizada pelo autuante não ocorresse, a empresa manteria em sua conta gráfica, um crédito fiscal que ilegítimo, que não lhe pertence.

Quanto à infração 02, versa sobre a ausência de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal, constando da descrição da infração tratar-se de "lançamento efetuado a título de baixa de estoque por quebra anormal, perda extravio, deterioração ou furto de mercadorias tributadas sem o estorno de crédito fiscal do ICMS através do CFOP 5927".

A posição defensiva, estriba-se no fato de entender que as perdas encontram-se dentro de padrões de normalidade, tendo, inclusive, realizado trabalho técnico para verificação dos índices ocorrentes em seus estabelecimentos, o que comprovaria a lisura de seu procedimento.

Em verdade, o procedimento do autuado, pela observação dos elementos contidos no feito denota que o mesmo está em desacordo com o artigo 100 do RICMS/97, inciso V, transcrito linhas acima, vez que na hipótese de ocorrência das perdas aludidas e alegadas, o procedimento correto deveria ser o de emitir o respectivo documento fiscal com o objetivo de dar baixa no estoque relativo as mercadorias envolvidas nos eventos e estornar ou anular o crédito fiscal correspondente, emitindo nota fiscal com CFOP 5927 "Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração", com destaque do imposto devido, conforme já analisado na infração anterior e a empresa assim não procedeu, sendo pacífico que em tais situações, é necessário o estorno do crédito fiscal.

A maior evidência de tal descumprimento da norma legal, prende-se ao fato apontado inclusive pelo autuante, de que as notas fiscais lançada no exercício de 2009 com CFOP 5927 - lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, nos termos do artigo 100, inciso V do então vigente RICMS/97 foram emitidas sem qualquer débito do imposto, o que se caracteriza como conduta passível de punição.

E o elemento de prova de tal fato, encontra-se nas fls. 17 a 23, bem como na cópia do livro Registro de Saída de Mercadorias, acostado aos autos.

Dessa forma, por agir em desacordo com a legislação, entendo que o contribuinte, não conseguindo elidir a infração, deva ser mantida, tal como lançada.

No tocante à infração 05, trata-se de infração apurada diante da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, em exercício fechado.

(...)

Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Daí podemos ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Na situação dos autos, verifico que, no exercício de 2008, foram constatadas omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do respectivo imposto.

No tocante à alegação de existência no relatório final das omissões de produtos destinados ao uso e consumo próprio, bem como ao auxílio do transporte de outras mercadorias, impende-se afirmar que o próprio autuante reconsiderou este item, retirando-o do demonstrativo da infração, acatando pois, a argumentação defensiva.

Trata-se, como já dito, de matéria que apenas e tão somente a análise cinge-se à verdade material, diante das peculiaridades da mesma, tendo o sujeito passivo se contraposto de forma objetiva, indicando equívocos

cometidos pelo autuante, o qual acatou tais argumentos, elaborando novos demonstrativos, dos quais a empresa autuada recebeu cópia, tendo a oportunidade de manifestar-se, o que aliás, o fez, colocando, mais uma vez os seus pontos de vista, numa demonstração do respeito aos princípios do contraditório e ampla defesa.

Por tais motivos, entendo que a infração é parcialmente procedente, no valor de R\$7.542,45, conforme no Demonstrativo Levantamento Quantitativo de Estoque constante às fls. 214 a 220 do processo.

Observo que ao do afirmado na informação fiscal, há sim, diferença, embora de pequeno valor, entre o montante reconhecido pela defendente e o apurado pelo mesmo, não podendo o autuante falar em encerramento do contencioso quanto a tal item, primeiro pelo fato de não ter a competência legal para tal, bem como pela existência da aludida diferença.

Para o exercício seguinte (2009), o resultado apurado foi o das entradas omitidas serem em maior valor do que as saídas, o que leva à presunção 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.

Em relação à mesma, pode-se afirmar que é sabido que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se busca para, deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta. Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, reitero, ocorreu de forma cristalina.

A presunção adotada como premissa para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, frente ao resultado do levantamento realizado, não importando o trabalho fiscal em qualquer violação a princípios básicos do processo administrativo fiscal que tenham causado prejuízo ao contribuinte, além de que a presunção adotada como base para a autuação possui a necessária base legal e foi corretamente aplicada, diante do resultado do levantamento realizado.

Por outro lado, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.

Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.

Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.

Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infrigente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.

Como já dito acima, o tributo só pode incidir sobre fatos reais. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (Juris et de Jure) ou relativa (Juris Tantum), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.

Em outras palavras: a autuação embasa-se em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento.

A legislação estadual do ICMS, em especial o 4º, § 4º da Lei 7.014/96 anteriormente já citada, determina que

considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento em que o fato da 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, implicam em presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

Os dados e elementos que fundamentaram a autuação foram fornecidos ao fisco pela própria empresa autuada sem que esta demonstre, repita-se, qualquer inconsistência com a realidade de sua movimentação comercial, donde se infere a legitimidade da acusação fiscal, uma vez que efetuada com base em elementos verdadeiros.

No tocante à arguição defensiva, o autuante observa que os equívocos indicados na peça defensiva foram cometidos pela Impugnante na importação de dados para seu arquivo magnético e procedimento interno da empresa, que nas suas razões de defesa foram devidamente comprovados, conforme explicita de forma detalhada e individualizada, na peça de informação fiscal.

De igual forma acata os argumentos da Impugnante de não ter considerado no levantamento quantitativo as remessas e os retornos das mercadorias para conserto através das notas fiscais lançadas através dos CFOP'S 1916 e 5915 respectivamente, observando mais uma vez de se tratar de um erro no procedimento interno da empresa que não considerou no estoque as quantidades e os valores dos produtos enviados para conserto, uma vez que não houve transmissão do direito de propriedade dos mesmos, portanto as mercadorias de propriedade da empresa que estão em poder de terceiros para conserto ou reparo também devem ser considerados no seu estoque.

Da mesma forma, acolhe os argumentos defensivos relativos aos produtos com redução do IPI, de forma que o débito desta infração foi reduzido para o montante de R\$13.028,37.

A questão se resume, então em apreciar-se as alegações relativas à proporcionalidade aplicada, de forma equivocada, ao entender do autuado, no percentual de 83,009% das saídas tributadas no exercício de 2009, embora o sujeito passivo se contraponha a tais argumentos, arguindo que possui percentuais diversos, frente aos cálculos realizados pela mesma.

A defendente, apenas informa os seus números, sem se debruçar sobre aqueles trazidos pelo autuante para a aplicação ao caso em tela, sem apontar, de forma convincente erros ou equívocos cometidos pelo mesmo na sua apuração dos valores da proporcionalidade.

Assim, entendo correto o percentual indicado pelo autuante, e acato seu demonstrativo, tomando-o para a valoração da infração no montante acima indicado.

Em definitivo, friso que a diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante o procedimento fiscal de levantamento quantitativo de estoques previsto na Portaria 445/98 indica que o sujeito passivo, omitiu entradas de mercadorias tributáveis com base em presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento das mesmas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, tendo, não somente analisado, como considerado os elementos trazidos ao feito pelo autuado, reduzindo o valor inicialmente indicado. Por tal razão, esta infração fica parcialmente procedente, conforme o valor indicado na informação de fls. 194 a 213.

Quanto ao entendimento esposado pela defendente de que as multas seriam confiscatórias, diante dos percentuais aplicados, inicialmente, afirmo que nos termos do artigo 167, inciso I do RPAF/99, não cabe a este órgão apreciar tal matéria.

(...)

Assim, a argumentação do sujeito passivo não pode ser acolhida, diante dos argumentos expostos, não sendo possível o afastamento da aplicação dos percentuais de multa indicados no lançamento, até pelo fato da multa máxima proposta pelo autuante situar-se dentro do percentual, bem como dos limites impostos como razoáveis pelo STF, pois, os mesmos possuem estrita base legal, além do reconhecimento do Poder Judiciário.

No tocante a aplicação do artigo 112 do CTN, ou seja, o benefício da dúvida, o mesmo não pode ser aplicado, em função da inexistência de qualquer elemento que pudesse estabelecer tal dúvida, estando a matéria devida e suficientemente clara não somente para discussão, como de igual forma, para Decisão a respeito.

Quanto as decisões trazidas no bojo da defesa apresentada, não pode ser acolhidas, diante do fato de se tratarem de matéria que não se enquadra nos fatos ocorridos e discutidos no curso do presente processo, inclusive, aquelas do Estado de Pernambuco se subsumem a legislação estadual, não necessariamente dando o mesmo tratamento dado pela da Bahia, além de não possuírem qualquer efeito vinculante.

Frente ao pedido de redução ou afastamento da multa requerido, não compete a esta Junta fazer tal procedimento, a rigor do artigo 159 do RPAF/99, devendo o sujeito passivo atentar para os requisitos impostos pela norma regulamentar para seu atendimento, que deverá ser feito junto à Câmara Superior deste Conselho,

nos termos do artigo 169, § 1º do RPAF/99.

Por tais razões, julgo o lançamento procedente em parte, no valor de R\$85.152,89.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 289 a 307, reproduzindo parte das suas alegações da impugnação originária. Em síntese o Recorrente inicialmente alega, quanto às imputações 1 e 2, que a JJF teria desconsiderado que as operações objeto da autuação corresponderiam a lançamentos efetuados a título de baixa de estoque, em decorrência de perdas normais de mercadorias, pelo que entende não deveria haver tributações sobre essas e também não se poderia exigir estorno de crédito, inclusive porque as perdas seriam inerentes ao seu processo de comércio e dentro de limites tecnicamente aceitos para tal atividade.

O contribuinte volta a falar sobre a infração 1 aduzindo ser necessária a busca da verdade material realizando-se diligência, ou perícia; afirma que a JJF teria desprezado o conteúdo pela forma, e que se a JJF houvesse analisado as notas fiscais que anexa como “doc.2” ao Recurso Voluntário [fl. 310, Nota Fiscal nº 10.779; fl. 311, Nota Fiscal nº 10.790; fl. 312, Nota Fiscal nº 10.825 - todas emitidas em 30/12/2008] veria que o destinatário da mercadoria é o próprio emitente, ora autuado, e a operação é relativa a perda, sem fato gerador do ICMS. O recorrente faz indagações sobre fato gerador do ICMS, circulação jurídica com emissão de NF em que emitente e destinatário são os mesmos, cita juristas.

Em relação à imputação 2 novamente afirma que trata-se de perdas dentro de índices normais para a sua atividade comercial, transcreve o artigo 100, V, do RICMS/BA acerca de estorno de crédito inclusive quanto a quebras anormais, cita Laudo Técnico que trouxera em sede de impugnação, e Decisão de JJF deste CONSEF acerca de consideração de perda normal em levantamento quantitativo de estoque de cacau em amêndoa, citando também o artigo 289, §13, que fixa 1% do valor de base de cálculo como limite de perdas normais para operações com bebidas, discorre a respeito.

Discorre sobre Decisão de contencioso administrativo de outro Estado da Federação.

Em relação à imputação 06 aduz que o Fiscal acatou as razões dele, então impugnante, “zerando” as “omissões” relativas aos produtos elencados na defesa, mas ao determinar a proporção existente entre os diversos regimes de tributação correspondente a cada operação realizada, teria aplicado percentual diverso da sua realidade, “*concluindo pela existência de saldo remanescente de ICMS a ser pago, no valor de R\$ 3.029,10*”. Cita Decisão deste Colegiado no exercício de 1999 acerca de proporcionalidade entre mercadorias da cesta básica e mercadorias em operações com alíquota de 17%. Diz que o Fisco encontrou o percentual de mercadoria tributáveis de 83,009%, e o real seria 33,51%, aduzindo que para tanto juntou arquivos magnéticos aos autos nos quais indica a totalidade das saídas por produtos, no exercício de 2009.

Aduz que as infrações remanescentes do Auto de Infração, após o julgamento de base, deveriam ser julgadas totalmente improcedentes.

Novamente contesta as multas aplicadas, dizendo-as inconstitucionais, confiscatórias, e citando textos de juristas. Pede que seja considerado o benefício da dúvida, e cita o artigo 112 do CTN.

Conclui pedindo o julgamento pela improcedência da autuação, requer a produção de provas, inclusive realização de diligência e perícia.

Junta documentos às fls. 309 a 313.

A PGE/PROFIS, por intermédio da Procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, emite Parecer à fl. 317 frente/verso aduzindo que o contribuinte reprisa, em sede de Recurso, o quanto já alegado na impugnação inicial, e já apreciado pelo julgamento de primeira instância. Considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocarem a revisão do Acórdão recorrido.

Afirma que as multas estão aplicadas de acordo com a Lei nº 7.014/96 e a proporcionalidade foi calculada pelo autuante em conformidade com o previsto no artigo 4º, §4º, da mesma Lei.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Em sede de sustentação oral o representante do contribuinte reitera as razões recursais.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às infrações 1, 2, 5 e 6.

Preliminarmente observo que o contribuinte, descumprindo o quanto previsto no artigo 145 do RPAF/99, ao pedir a realização de perícia não formula quesitos a serem respondidos. Assinalo, ainda, que a realização da mencionada perícia é desnecessária em razão de que os documentos constante nestes autos são suficientes para a formação de meu convencimento, considerando, inclusive, que a apuração dos valores lançados de ofício deu-se a partir dos dados da documentação exibida ao Fisco pelo sujeito passivo, conforme abordarei mais detalhadamente na análise de mérito. Pedido de perícia indeferido nos termos dos artigos 145, parágrafo único, e 147, inciso II, alínea “a”, ambos do RPAF/99.

Também preliminarmente indefiro o pedido de realização de diligência, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, em razão de que as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento.

Observo que as multas aplicadas, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00. Inexiste previsão normativa para a redução, por este Colegiado, de multa por descumprimento de obrigação tributária principal.

Não merece reparo a Decisão recorrida. Assinalo que o contribuinte, embora cite a insurgência originária, todavia no texto do seu Recurso, quanto ao mérito discorda, basicamente, apenas das imputações 1, 2 e 6.

No que tange à imputação 1, esta trata de falta de recolhimento do ICMS em razão de o autuado ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas constando, da acusação, que no mês de dezembro de 2008 o sujeito passivo não recolheu o ICMS devido nas saídas de mercadorias tributadas em cujas notas fiscais que emitiu utilizou o CFOP 5949. O demonstrativo fiscal está acostado às fls. 09 a 17.

Tanto em relação à infração 1, quanto à Infração 2, o contribuinte traz, como um dos argumentos, que se trataria de operações sem incidência do ICMS posto que as notas fiscais arroladas pelo Fisco seriam notas fiscais emitidas por si, e para si, e constando que se tratava de “perdas”. Aduz que o percentual de perdas seria considerado normal para a sua atividade comercial, e cita legislação que se refere a bebidas. As mercadorias que comercializa não são bebidas, e a analogia pretendida foge à razoabilidade, posto que o percentual de 1% de perda, mencionado pelo contribuinte, foi estabelecido considerando-se a fragilidade de embalagens de vidro, e de plásticos, nas quais acondicionado o líquido que se constitui nas mencionadas bebidas. Por conseguinte, em se tratando de assentos, abafadores de ruídos, armários, cadeados, dentre outras, (demonstrativos fiscais às fls. 09 a 23) não se pode utilizar o mesmo raciocínio quanto à pretendida similar fragilidade dos materiais utilizados nas confecções dos produtos objeto das imputações 1 e 2. Observo, ainda, que a Decisão administrativa deste CONSEF, trazida a título de consideração de “perda normal”, trata de auditoria de levantamento quantitativo de estoque da mercadoria cacau em amêndoa, que também em nada serve como parâmetro para a ponderação acerca das mercadorias objeto da presente exação. Por outro viés, observo que no presente Auto de Infração trata-se de operações comerciais e não industriais, seja de beneficiamento ou de outra modalidade de industrialização. A Decisão de contencioso administrativo de outro Estado da Federação, também trazida pelo contribuinte a título de lastro de suas alegações, igualmente não é parâmetro na presente lide.

O contribuinte, em sede de Recurso Voluntário, anexa 3 cópias de notas fiscais, as quais a JJF não poderia ter examinado, ao contrário do que sustenta o contribuinte, posto que à data daquele julgamento não haviam sido acostadas ao processo como base da impugnação. Trata-se de notas fiscais emitidas em dezembro/2008, por conseguinte diriam respeito à infração 1, atinente a este mês, como identifica o contribuinte. Pontuo que a Infração 2 atinge os meses de abril a dezembro/2009. Trata-se dos documentos de fl. 310, Nota Fiscal nº 10.779; fl. 311, Nota Fiscal nº 10.790; fl. 312, Nota Fiscal nº 10.825 - todas emitidas em 30/12/2008.

Examinando detidamente o demonstrativo fiscal referente à imputação 1, acostado às fls. 09 a 16/verso, verifico que a Nota Fiscal nº 10.825 não faz parte da presente autuação. Contudo, a Nota Fiscal nº 10.779 consta do demonstrativo fiscal à fl. 10/verso, e a Nota Fiscal nº 10.790 consta à fl. 11/verso.

Em ambos os documentos o contribuinte colocou o CFOP 5949, e como natureza da operação após “outras saídas – extravio”, não destacando valor de ICMS.

O contribuinte deveria ter procedido à baixa do estoque através do CFOP 5927 com destaque do ICMS devido, se ocorrida a situação das perdas que alega, em relação às operações objeto da imputação 1.

O CFOP 5927 refere-se a lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, classificando-se neste código os registros efetuados a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração das mercadorias.

O 5949 diz respeito a “Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado”, classificando-se neste código as outras saídas de mercadorias, ou prestações de serviços, que não tenham sido especificados nos códigos anteriores da tabela de Código Fiscal de Operações - CFOP. Foi este CFOP 5949 o utilizado pelo contribuinte na documentação fiscal objeto da imputação 1.

Por outro lado, embora o contribuinte afirme que as notas fiscais que emitiu refiram-se a “extravio”, perda, tal fato não está provado nos autos. Em relação às duas cópias de notas fiscais que anexa às fls. 310 e 311, e que constam do demonstrativo fiscal, é plausível a alegação recursal quanto a que tenha cometido equívoco ao indicar o CFOP 5949, ao invés de colocar o CFOP 5927.

Porém tal assertiva também não está provada nos autos e, se estivesse, em razão dos dados destes dois documentos apenas, que o contribuinte trouxe já em segunda instância de julgamento, ainda assim deveria ter havido destaque do imposto respectivo, tal como já dito no voto da Decisão *a quo*, porque o crédito fiscal apropriado quanto da entrada de tais mercadorias deveria ter sido estornado pelo contribuinte ao promover a saída de mercadoria que, afirma, não teria vendido, e sim perdido.

Assinalo que as operações objeto da imputação 1 são atinentes a exercício distinto, e anterior (dezembro/2008), às operações objeto da imputação 2 (abril a dezembro/2009).

Está comprovado nos autos que o ICMS devido nas operações de saídas arroladas na imputação 1 não foi recolhido ao erário, e a alegação recursal quanto a mero equívoco escritural que não se teria materializado em descumprimento de obrigação principal não resta comprovado nos autos deste processo.

Por conseguinte, entendo irretocável a Decisão de base quanto à procedência da infração 1.

A infração 02 trata de falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento e que posteriormente foram objeto de quebra anormal, constando da descrição da infração tratar-se de *“lançamento efetuado a título de baixa de estoque por quebra anormal, perda extravio, deterioração ou furto de mercadorias tributadas sem o estorno de crédito fiscal do ICMS através do CFOP 5927 no exercício de 2009, conforme demonstrativos anexos”*, totalizando R\$29.040,81, bem como multa de 60%, ocorrência verificada nos meses de abril a dezembro de 2009. O demonstrativo fiscal está acostado às fls. 17 a 123.

Conforme já dito ao tratar da imputação 1, o CFOP 5927 refere-se a lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração, classificando-se neste código os registros efetuados a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração das mercadorias. Foi este CFOP 5927 o utilizado pelo contribuinte ao emitir os documentos fiscais nas operações objeto da imputação 2.

A argumentação do contribuinte, ao dizer que a operação não seria tributada, e que apenas teria havido erro ao apor o CFOP em suas notas fiscais, não tem repercussão em relação à falta de estorno de crédito. Fosse por perda anormal, deterioração, enfim, uma vez que, como sustenta o recorrente, não teria havido saída tributável, na qual compensável o débito tributário com o crédito fiscal, o contribuinte não poderia manter o crédito fiscal do qual se apropriou quando da entrada de tais mercadorias em seu estabelecimento comercial. Sua afirmativa quanto a não ter ocorrido operação tributável nas saídas, ainda que plausível, ao invés de fragilizar, corrobora o acerto da cobrança objeto da imputação 2.

Não se trata de mero erro de aposição de dados em nota fiscal, sem repercussão no cumprimento da obrigação tributária principal, como sustenta o recorrente. Trata-se de falta de estorno de crédito fiscal, o que implica descumprimento de obrigação tributária principal.

Igualmente irretocável a Decisão recorrida quanto à procedência da infração 2.

As imputações 5 e 6 tratam de falta de recolhimento de ICMS apurado em roteiro de auditoria de levantamento quantitativo de estoque, sendo a imputação 5 atinente ao exercício de 2008 e a imputação 6 referente a 2009.

Em relação a ambas o autuante, pelas razões que expôs minuciosamente na informação fiscal prestada às fls. 195 a 213, acolheu argumentos do contribuinte, reduzindo o débito originalmente lançado, o que foi acolhido também pela Junta de Julgamento fiscal, sem interposição de Recurso de Ofício face a ser inferior a R\$100.000,00 o montante desonerado.

Tratando-se de persistência da lide em razão de interposição de Recurso voluntário, analisa-se agora a parte subsistente de ambas as imputações. O Fisco lançou no Auto de Infração o débito de ICMS para a imputação 5 no valor histórico total de R\$23.652,26; o contribuinte reconheceu o débito no valor de R\$7.469,09, procedendo ao seu recolhimento (fl. 226), e o autuante afirmou ter acolhido os argumentos defensivos, em consequência refazendo os cálculos e reduzindo o débito para R\$7.542,45 (fl. 208), anexando novos demonstrativos. Há a diferença de R\$73,36, que em sede de Recurso Voluntário o contribuinte não refuta de forma objetiva. A JfF julgou a imputação procedente em parte no valor de ICMS calculado pelo Fisco, de R\$7.542,45.

Considero correta a Decisão de base, vez que o contribuinte não logra trazer documentos, ou dados, em sede de Recurso, que justifiquem deveria ser elidido o valor de R\$73,36, que diverge do quanto reconheceu como devido quando da impugnação parcial ao lançamento de ofício, e sequer aponta equívoco de cálculo nos novos demonstrativos que recebeu, após a prestação da informação fiscal, embora ao final do Recurso voluntário o sujeito passivo volte a contestar as multas aplicadas para todas as imputações julgadas procedentes, atingindo por conseguinte a imputação 5, que o é em parte, discussão sobre multas esta que será abordada ainda neste voto.

Voto pela manutenção a Decisão de base quanto à procedência parcial da imputação 05 no valor histórico de ICMS de R\$73,36.

A Infração 6 também teve o débito respectivo reduzido por ter o autuante acolhido as razões defensivas apresentadas, inclusive realizando o cálculo do débito utilizando o critério da proporcionalidade entre mercadorias tributáveis à alíquota de 17% e as demais situações, acostando demonstrativo do cálculo do percentual de mercadorias tributáveis, com saídas isentas, e não tributadas, à fl. 225 dos autos.

O contribuinte contestou os cálculos realizados pelo Fisco apenas em relação ao percentual de mercadorias tributáveis, que em seu entender seria menor do que 83,009%.

Observo que inicialmente o Fisco lançara no Auto de Infração, para esta imputação 6, o valor histórico de ICMS de R\$21.550,97, tendo reduzido este débito para R\$13.028,37 (fl. 212). O contribuinte reconheceu o débito no valor de R\$9.989,27 (fl. 226). Resta a discussão em torno da diferença de ICMS, em valor histórico, de R\$3.039,10.

Verifica-se do processo que os equívocos cometidos pelo Fisco ao realizar a auditoria relativa a esta imputação 6, bem como os cálculos relativos à imputação 5, devem-se, em grande parte, se não em quase a totalidade, a equívocos cometidos anteriormente pelo contribuinte, ao indicar dados de CFOP 1552 e 1557 (Infração 5); equívoco na escrituração de seu livro Registro de Estoques, equívocos nos dados de seus registros 60R em arquivo SINTEGRA, preenchimento incorreto de documentos fiscais, CFOPs 1916 e 5915, dentre outros equívocos do autuado elencados pelo autuante na informação fiscal prestada (fls. 207 a 212), equívocos estes que o contribuinte não questiona ter cometido, ao contrário, endossa inclusive quando os apontara ao Fisco, do que resultou a devida desoneração de débito fiscal antes lançado de ofício.

Pretende o contribuinte que sejam refeitos os cálculos relativos ao percentual de mercadorias tributáveis na saída, utilizando os dados de arquivos magnéticos que colaciona ao processo, bem como os seus documentos fiscais colocados à disposição do Fisco.

Porém, diante dos reconhecidos equívocos cometidos pelo contribuinte, quando do preenchimento de seus arquivos magnéticos e de dados de seus documentos fiscais, equívocos estes que o sujeito passivo alega terem existido mesmo para tentar contraditar a clara procedência das imputações 1 e 2, então não percebo como razoável realizar-se refazimento de cálculo de proporcionalidade. Entendo que agiu corretamente o Fisco quando, ao calcular o imposto devido, reconheceu a necessidade de realizar os cálculos utilizando o critério da proporcionalidade disto resultando diminuição do valor lançado, por tratar-se de omissão de pagamento de imposto em razão de entradas anteriores não contabilizadas, apurado como resultado de auditoria de estoque. Por conseguinte, entendo correta a Decisão de base ao considerar procedente em parte a imputação 6 no valor histórico de ICMS de R\$13.028,27.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, devendo ser homologados, pelo Setor competente desta SEFAZ/BA, os valores efetivamente recolhidos, e intimado o contribuinte a pagar os valores remanescentes do imposto no valor histórico total de R\$85.153,71.

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 EM PARTE** o Auto de Infração nº **207494.0001/13-0** lavrado contra **FERREIRA COSTA & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$85.153,71**, acrescido das de 60% sobre R\$64.582,89 e 70% sobre R\$20.570,82, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de agosto de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ - REPR. DA PGE/PROFIS