

A. I. Nº - 170623.0079/12-0
AUTUADO - PUMA SPORTS LTDA.
AUTUANTE - SUELI SANTOS BARRETO
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 10/09/2014

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0192-03/14

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. O autuado apresentou provas do recolhimento do imposto através da escrituração dos valores devidos no seu livro Registro de Apuração do ICMS. Infração insubsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. MULTA PERCENTUAL DE 60% SOBRE O IMPOSTO NÃO RECOLHIDO DE FORMA TEMPESTIVA. Uma vez comprovado a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado integralmente, em multa equivalente a 60% do ICMS não antecipado. Infração não elidida. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) OMISSÃO DE ENTRADAS. b) OMISSÃO DE SAÍDAS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. Infrações caracterizadas. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. Multa de 10% do valor de cada nota fiscal não registrada. Contribuinte não elide a infração. Infração caracterizada. Rejeitado pedido de nulidade. Não acatado pedido de redução ou cancelamento das multas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 24/09/2013, exige crédito tributário no valor de R\$146.246,26, em razão das seguintes irregularidades:

1. deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2011 a outubro e dezembro de 2012, no valor de R\$9.290,75 acrescido da multa de 60%;
2. falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para comercialização, nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012, no valor de R\$112.081,42 acrescido da multa de 60%;

3. falta de recolhimento do imposto 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 entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, ano de 2011, no valor de R\$10.933,78, acrescido da multa de 100%;

4. falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta para cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no exercício de 2012, no valor de R\$12.157,94, acrescido da multa de 100%;

5. deixou de recolher ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a maio, novembro e dezembro de 2012, no valor de R\$1.782,37, acrescido da multa de 100%;

O autuado impugna o lançamento fls. 244/261. Diz que não procedem as infrações que lhe são imputadas, tampouco, as exigências fiscais punitivas e moratórias impostas em razão delas.

A respeito da infração 01 diz que realizou o pagamento integral do diferencial de alíquotas. Aduz que a base legal para a cobrança do que se convencionou chamar de “diferencial de alíquota”, inclusive a sua forma de pagamento via conta gráfica (créditos menos débitos), está estampada, nesse Estado da Bahia, nos artigos 69 e 132 do Regulamento do ICMS de 1997, para as operações ocorridas até março de 2012, e no artigo 305 do Regulamento do ICMS de 2012, para todas as operações realizadas a partir de abril do referido ano.

Menciona que com base nessa fundamentação legal, adotada pelo Auto de Infração em tela, seguiu à risca a legislação fiscal desse Estado da Bahia e recolheu integralmente o diferencial de alíquota que lhe está sendo cobrado.

Afirma que a prova da procedência dessas afirmações são tiradas dos próprios livros de Registros de Apuração do ICMS, nos quais estão lançados como débito, em todos os meses compreendidos entre janeiro de 2011 e dezembro de 2012, em “Outros Débitos”, todos os valores devidos a título de diferencial de alíquotas.

Destaca que os valores lançados a débito pela autuante são exatamente os mesmos que lhe estão sendo exigidos pelo Auto de Infração impugnado, o que comprova, que foram integral e tempestivamente recolhidos no final do respectivo período de apuração, por consequência, é indevida toda a exigência fiscal, punitiva e moratória lançada nessa primeira infração. Elabora planilha para demonstrar seus argumentos. Conclui que diante dos documentos apresentados deve ser cancelada a exigência formalizada sob essa primeira infração.

No tocante à infração 02 que se refere a suposto não recolhimento da antecipação parcial, salienta que, muito embora não tenha de fato promovido o recolhimento deste imposto, apurou, declarou e recolheu o ICMS devido pelo seu montante integral, quando da efetiva ocorrência do fato gerador, ou seja, após a circulação das mercadorias.

Observa que tal conduta, apesar de não ser totalmente aderente aos ditames da legislação baiana, não acarretou prejuízo ao erário do Estado, à medida que o imposto, no final das contas, foi integralmente pago pela Impugnante.

Ressalta que uma operação de venda de mercadoria sobre a qual incidiu o dever de recolher antecipada e parcialmente o ICMS será normalmente tributada quando da operação subsequente, cabendo ao contribuinte baiano, de seu turno, abater, como crédito, o imposto pago antecipadamente devido na operação seguinte.

Diz verificar que o eventual recolhimento do ICMS devido por antecipação, tal como exigido no item 02 do presente Auto de Infração, daria à ela o direito de abater o valor antecipado do imposto apurado na operação subsequente.

Afirma que se não recolheu o ICMS devido por antecipação, também dele não se apropriou como crédito, o que significa que todo o ICMS devido nessa operação foi integralmente recolhido ao final de cada um dos períodos de apuração, assim como a Fazenda Pública desse Estado não foi prejudicada sob qualquer forma, em razão do não pagamento antecipado do imposto.

Conclui que devem ser canceladas todas as exigências formalizadas sob essa segunda infração (antecipação parcial do ICMS), ou num pior cenário, devem ser recalculados os valores que estão sendo cobrados considerando-se para esse fim, que houve apenas a postergação do recolhimento do imposto para o final dos respectivos períodos de apuração.

No que tange às infrações 03, 04 e 05, frisa que padecem de incontornável vício de nulidade, ao pretender exigir o recolhimento de um imposto tendo um ato ilícito como seu fato gerador (irregularidade em seus estoques) ou com base na presunção de que mercadorias teriam circulado.

No tocante ao primeiro dos dois aspectos, sublinha que o controle de estoque para fins de ICMS se consubstancia em mera obrigação acessória, não sendo, nem podendo ser, um erro em seu cumprimento fato gerador do ICMS, sob pena de se ferir de morte o artigo 155, II, da Constituição Federal, que elegeu como tal as “*operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação*”.

Transcreve o conceito de tributos delineado no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Assevera que nenhum fato ilícito, como o é, em tese, a divergência de estoque apontada pela fiscalização poderá ser admitida como hipótese de incidência tributária e, portanto, dar ensejo à uma obrigação tributária.

Afirma que, em tese, caso seja possível a cobrança de tributos cuja hipótese de incidência seja composta por um ato ilícito, o que admite apenas para argumentar, outro vício fere de morte essa parcela relevante do Auto de Infração, a cobrança de um imposto a partir da presunção de que o seu fato gerador teria ocorrido, o que vem sem sendo, no mais das vezes, repudiado pela jurisprudência pátria. Sobre a matéria transcreve jurisprudência e doutrina do jurista Ives Gandra da Silva Martins.

Diz que tendo em vista que a Autoridade Administrativa passou longe de se desincumbir de provar a ocorrência do fato gerador, tem-se evidente a nulidade das exigências formalizadas sob as 3ª, 4ª e 5ª infrações, ainda mais quando se trata de obrigação coibida pelo sistema jurídico brasileiro, que é a exigência de tributos com base em presunções.

Afirma que segundo se infere da descrição referente as aludidas infrações, bem como dos demonstrativos elaborados para identificar o suposto *quantum debeatur*, foram identificadas, em auditoria realizada nos estoques, diferenças de quantidade com relação a algumas de suas mercadorias, sempre relacionadas a saídas com notas fiscais em quantidade maior do que a de mercadorias estocadas.

Menciona que em todos esses casos, recai sobre si a acusação chamada de “omissão de entrada”, a qual autorizaria a presunção da ocorrência de operações tributáveis (saídas), sem a emissão de documentos fiscais, realizadas anteriormente a indigitadas entradas e, conseqüentemente, sem o pagamento do imposto, bem como, que as correspondentes receitas teriam sido utilizadas exatamente para acobertar essas entradas não escrituradas.

Menciona que esse particular modo de entender da Autoridade Administrativa não deve ser admitido por essa Junta de Julgamento, à medida que eleva ao campo do absurdo, com o único e fiscalista intuito de buscar embasamento para se cobrar imposto, o simples fato de ter

eventualmente cometido falhas na escrituração das mercadorias entradas em seu estabelecimento.

Conclui que se for possível se exigir regressivamente e *ad infinitum*, tantos ICMS quantas forem as saídas que se fizerem presumidas, o que se sabe não ser, deverá ser reconhecida por essa Junta de Julgamento a ilegalidade do entendimento aplicado pela Autoridade Administrativa sobre as supostas “omissões de entrada”, com o consequente cancelamento de todas as exigências fiscais, punitivas e moratórias formalizadas sob as 3ª e 4ª infrações.

Aduz que no caso de serem superados os fundamentos articulados anteriormente, igualmente não devem prosperar as exigências formalizadas sob a rubrica da 5ª infração, onde é acusada de ter deixado de recolher, no prazo regulamentar, ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

Salienta que nesse particular, há de ser afastada, em primeiro lugar, a cobrança do ICMS daquelas operações que, por sua natureza, não atraem a incidência do imposto estadual, como é o caso da saída de bens do ativo imobilizado, sendo pouco importante, aqui, que os respectivos documentos fiscais não tenham eventualmente sido escriturados nos livros fiscais próprios.

Diz que com relação a eventuais operações remanescentes, deve essa Junta de Julgamento decretar o cancelamento das exigências correspondentes, tendo em vista que a apuração do valor supostamente devido não encontra qualquer respaldo na legislação fiscal vigente, ou porque permite a configuração do malfadado *bis in idem*, com a incidência da multa de 100% sobre a multa de 10% (multa sobre multa). Chama a atenção dessa Junta de Julgamento para os cálculos que buscam fundamentá-los e para os valores que são cobrados sob esse último item do Auto de Infração em tela. Consta que está sendo exigido o pagamento de um suposto ICMS à alíquota de 17%, acrescido da multa de ofício de 100% e mais juros de mora.

Afirma que os correspondentes cálculos, da forma como realizados, não encontram qualquer respaldo na legislação vigente, e isso pelo simples fato de que a base de cálculo adotada pelo Auto de Infração não guarda qualquer relação com o valor das operações cujos documentos fiscais supostamente não foram registrados nos livros fiscais próprios da autuada.

Diz que na realidade, a base de cálculo utilizada pelo Auto de Infração, por qualquer razão que a Impugnante desconhece, é fruto de uma conta realizada de trás pra frente, que parte de um valor correspondente à multa de mora de 10% sobre o ICMS supostamente devido, para, a partir dele, se chegar a tal base de cálculo. Aduz que essa forma de cálculo não encontra respaldo na legislação vigente, ou, se encontra, não foi apontada o seu embasamento legal no Auto de Infração, não há como subsistirem as exigências formalizadas a partir dele, que deve, pois, ser cancelado por essa Junta de Julgamento.

Sublinha que, ao proceder com essa forma de cálculo, a Autoridade Fiscal acabou por fazer, numa segunda hipótese, com que a multa de ofício de 100% incidisse sobre a multa de mora de 10% (e não sobre o ICMS), ainda que, para tentar legitimar tal providência, este último valor tenha sido chamado de “ICMS” na peça vestibular do Auto de Infração. Aduz que tudo isso é facilmente aferível nos cálculos que buscam fundamentar a acusação fiscal e nos valores que são cobrados sob o 5º e último item deste, todos a demonstrar, a ocorrência da incidência de multa sobre multa, em censurável *bis in idem*. Requer sejam subtraídos os valores relativos às operações que não atraem a incidência do ICMS, como é o caso da saída de ativos contabilmente classificados no ativo permanente. Observa que na eventual hipótese de subsistir algum valor devido a título de ICMS, o Auto de Infração deve sofrer retoques, no tocante às multas de ofício que lhe foram impostas.

Verifica que do respectivo “Demonstrativo do Cálculo”, foi lançado em seu desfavor com suporte nas alíneas “d” e “f”, do inciso II, do artigo 42, da Lei nº 10.297/1996, multas de ofício em valor correspondente a 60%, e com base no inciso III do citado dispositivo, o equivalente a 100% do valor do imposto supostamente não recolhido.

Frisa que essas exigências no percentual em que formalizadas, são confiscatórias e devem ser anuladas. Sobre o assunto cita o professor Edmar Oliveira de Andrade Filho. Transcreve doutrina e jurisprudência.

Assevera que a cobrança de penalidade em direito tributário requer uma relação de proporcionalidade e razoabilidade, no caso concreto, entre o ato ilícito cometido e a sanção prevista em lei, sob pena de esta, em não existindo tal relação, padecer de irrecusável inconstitucionalidade por ofensa, a um só tempo, ao Princípio da Proporcionalidade (“*due process of law*”), ao Princípio do não confisco e ao Direito de Propriedade.

Salienta que caso não seja esse o entendimento dessa Junta de Julgamento, deve-se, ao menos, reduzir as multas de ofício impostas contra a Impugnante, de modo que se consiga minimamente observar alguma relação de proporcionalidade e razoabilidade entre as multas impostas e a infração que teria sido cometida, níveis esse que, não devem superar a 20%, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Informa que nos termos do art. 475 do CPC, é indispensável o duplo grau de jurisdição no caso de condenação ou direito controvertido que exceda a 60 salários mínimos. Espera e pede que as multas impostas em 60% e 100% sejam, quando menos, reduzidas ao patamar de 20%.

Requer com relação à 1ª Infração (diferencial de alíquotas), sejam canceladas todas as exigências fiscais, punitivas e moratórias formalizadas sob a sua rubrica. Relativamente à 2ª infração (antecipação parcial do ICMS), **(a.)** sejam canceladas todas as exigências fiscais, punitivas se não pelo reconhecimento de que os valores devidos a título de antecipação parcial foram pagos, se não quando da entrada das mercadorias, foram integralmente recolhidos ao final dos respectivos períodos de apuração; **(b.)** sejam recalculados os valores que estão sendo cobrados considerando-se, para esse fim, que o houve a postergação do recolhimento do imposto para o final dos respectivos períodos de apuração.

Quanto às 3ª, 4ª e 5ª infrações (divergência quantitativa de estoque): **(a.)** sejam canceladas todas as exigências fiscais, punitivas e moratórias formalizadas sob as suas rubricas. Diz que no caso de eventualmente ser superado o pedido imediatamente anterior, mesmo assim deverão ser canceladas todas as exigências fiscais, formalizadas sob as 3ª e 4ª infrações, reconhecendo-se, para tanto, a ilegalidade do entendimento aplicado pela Autoridade Administrativa sobre as supostas “omissões de entrada”; **(b.)** seja determinada o seu reajustamento, de maneira que sejam cobradas apenas multa em razão do não registro da entrada de algumas de suas mercadorias, e, não, multa e imposto como se pretende por meio do Auto de Infração ora atacado; **(c.)** afirma que também, no caso de eventualmente ser superado o pedido antes formulado, sob o item das exigências relativas à 5ª infração apontada no Auto de Infração deverão ser subtraídos os valores relativos às operações que não atraem a incidência do ICMS, como é o caso da saída de ativos contabilmente classificados no ativo permanente, com relação às operações remanescentes; **(d.)** deverão todas as correspondentes exigências ser canceladas, haja vista que a sua forma de apuração não encontra respaldo na legislação vigente e/ou acarreta a figura do *bis in idem*, porquanto faz com que a multa de 100% incida sobre a multa de 10%.

Por fim, pede que todas as intimações e notificações provenientes deste processo administrativo sejam encaminhadas para o endereço de sua sede, localizado na Rua Alexandre Dumas, nº 2.200, 1º andar, conjunto 101, Chácara Santo Antônio, São Paulo/SP, CEP: 04717-004.

A atuante prestou informação fiscal fls. 416/419. Reproduz as irregularidades imputadas ao autuado.

Sobre a infração 01, afirma que o contribuinte demonstra que os valores reclamados foram lançados como débito, em todos os meses compreendidos entre janeiro de 2011 e dezembro de 2012, em “Outros Débitos”, referentes a diferencial de alíquotas. Diz que conforme prova apresentada pelo contribuinte, o crédito reclamado é indevido, uma vez que foi lançado em

“outros débitos”, considerado em outro código de arrecadação, totalizando R\$ 9.290,75 que deve ser desconsiderado do total do valor apurado no Auto de Infração.

Sobre a infração 02, repete argumento do defendente. Afirma que considerando que o fato gerador da antecipação tributária ocorre nas entradas interestaduais de mercadorias para comercialização, inclusive a título de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, conforme legislação pertinente, com prazo de recolhimento estabelecido, não é aceitável a justificativa dada pelo contribuinte, portanto o valor apurado fica mantido.

Transcreve os argumentos do impugnante para rebater as 3ª, 4ª e 5ª infrações. Assevera que as alegações defensivas são questionadoras no que tange ao aspecto legal, o que não seria de sua competência opinar. Diz que a apuração do resultado foi norteada pela legislação vigente, apresentada de forma detalhada em relatórios específicos. Informa que foram entregues, em tempo hábil, todos os demonstrativos apurados para verificação pelo sujeito passivo e quando devolvidos, foram feitas as retificações cabíveis. Finaliza dizendo manter os valores demonstrados no Auto de Infração.

Ante a necessidade de se promover saneamento ao processo, a fim de possibilitar sua instrução, em pauta suplementar, a 3ª JJF decidiu converter o PAF em diligência, para que fossem tomadas as seguintes providências pela autuante, a respeito das infrações 02 e 05:

- a) fosse elaborada nova informação fiscal esclarecendo os questionamentos feitos pelo autuado a respeito destas infrações;
- b) a Inspetoria deveria fazer entrega, mediante recibo, da nova informação fiscal elaborada pela autuante, bem como, cópia deste pedido de diligência, reabrindo o prazo de defesa de 30(trinta) dias, para que o contribuinte, querendo, se manifestasse.

Em atendimento ao pedido de diligência fls.433/434, a autuante informou:

a) que o enquadramento da infração 02 – 07.15.01 deveria ser substituído por 07.15.03, que trata da antecipação parcial (empresa normal) do ICMS não antecipado com saída posterior tributada, com multa de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago, referente a aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal com saídas posterior tributadas normalmente. Esclarece que na elaboração dos demonstrativos apresentados no PAF, considerou tais critérios, sendo apuradas as mercadorias que ingressaram no estabelecimento sem o recolhimento do ICMS antecipação parcial cobrado os 60% da multa do ICMS correspondente, apresentado as fls.91/92 referente ao exercício de 2011 e fls. 93/161 exercício de 2012, elaborados pela legislação pertinente.

b) no que tange à infração 05, afirma que o enquadramento correto é 16.01.01, “obrigação acessória referente à falta de registro na escrita fiscal, por se tratar de mercadoria sujeita a tributação”. Diz que o valor apurado no demonstrativo de fl.176 fica mantido.

Conclui que os valores apurados ficam mantidos, considerando as retificações dos enquadramentos.

VOTO

No presente lançamento está sendo exigido crédito tributário em decorrência de 05 (cinco) infrações devidamente relatadas.

No mérito, a infração 01 refere-se a falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, nas aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação e destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

Nas razões defensivas o autuante afirmou que realizou o pagamento integral do diferencial de alíquotas, via conta gráfica (créditos menos débitos). Disse que a prova da improcedência da

autuação pode ser verificada nos próprios livros de Registros de Apuração do ICMS da empresa, nos quais estão lançados como débito, em todos os meses compreendidos entre janeiro de 2011 e dezembro de 2012, no campo “Outros Débitos”, todos os valores devidos a título de diferencial de alíquotas e que são exatamente os mesmos que lhe estão sendo exigidos pelo Auto de Infração impugnado.

A autuante declarou que conforme prova apresentada pelo contribuinte, o crédito reclamado é indevido, uma vez que foi lançado em “outros débitos”, considerado em outro código de arrecadação, totalizando R\$ 9.290,75 que deve ser desconsiderado do total do valor apurado no Auto de Infração.

Acato o entendimento da autuante, considerando que o autuado comprovou que foi integral e tempestivamente recolhido no final do respectivo período de apuração, o valor exigido neste item do lançamento fiscal. Declaro, portanto, insubsistente a infração 01.

No que diz respeito à infração 02, verifico que a autuante caracterizou corretamente a referida infração conforme demonstrativos apensados às fls.20/161, aplicando a multa de 60% sobre o valor do ICMS antecipação parcial que deixou de ser recolhido tempestivamente, nos termos da alínea “d”, inciso II, do art.42 da Lei 7.014/96. No entanto, equivocadamente registrou na descrição da infração no corpo do auto, como se fosse falta de recolhimento do imposto.

Para melhor esclarecimento, vale observar a legislação tributária sobre o tema. As disposições contidas no § 1º do art. 915 do RICMS/97, vigente até março de 2012, dispõe que se aplicam às hipóteses em que o contribuinte deixa de efetuar, no prazo previsto na legislação, o recolhimento do imposto devido por antecipação parcial, ou seja, tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração que deixar de recolher o imposto por antecipação parcial, mas que, comprovadamente efetuar o recolhimento do imposto na operação de saída posterior, será dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade de que cuida a alínea “d” do inciso II do art.42 da Lei 7.014/96.

Da análise dos elementos que compõem o PAF vejo que o equívoco da autuante não trouxe qualquer prejuízo ao autuado, pois nas razões defensivas confessou que não teria realizado o recolhimento tempestivo do ICMS antecipação parcial, declarando que: *“devem ser recalculados os valores que estão sendo cobrados considerando-se para esse fim, que houve apenas a postergação do recolhimento do imposto para o final dos respectivos períodos de apuração apurado na operação subsequente”*.

Esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência e a autuante informou que o enquadramento da infração 02 – 07.15.01 deveria ser substituído por 07.15.03, que trata da antecipação parcial (empresa normal) do ICMS não antecipado com saída posterior tributada, com aplicação de multa de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago, referente a aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal com saídas posterior tributadas normalmente.

Considerando o previsto no art. 157 do RPAF/99, que dispõe: *“verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente”*; considerando que o autuado afirmou que deveriam ser recalculados os valores cobrados, posto que, houve apenas pagamento intempestivo do imposto; considerando ainda, que a autuante confirmou que, comprovadamente o autuado efetuou o recolhimento do imposto na operação de saída posterior, declaro a infração 02 devidamente caracterizada.

As infrações 03 e 04 referem-se, respectivamente, a falta de recolhimento do imposto 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 entradas, com base

na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, ano de 2011, e o valor das saídas tributáveis, no exercício de 2012.

O defendente não contestou a autuação no mérito, deixando de apontar qualquer irregularidade nos cálculos que embasaram a autuação. Limitou-se a afirmar que as mencionadas infrações padecem de vício de nulidade, ao pretender exigir o recolhimento de um imposto tendo como seu fato gerador (irregularidade em seus estoques) ou com base na presunção de que mercadorias teriam circulado. Disse que este vício fere de morte essa parcela relevante do Auto de Infração, que é a cobrança de um imposto a partir da presunção de que o seu fato gerador teria ocorrido, ou seja, a exigência de tributos com base em presunções.

Observo que o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

O art. 60, § 1º, do RICMS/97 determina que na apuração da base de cálculo, quando forem constatadas, simultaneamente, entradas e saídas de mercadorias, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário já que as demais nela estão incluídas. Estas determinações foram absorvidas pela Portaria nº 445/98.

No presente caso, a autuante apurou diferenças tanto de entradas como de saídas levando em consideração para o levantamento fiscal a diferença de maior expressão monetária – a das entradas, para o exercício de 2011 e omissão de saídas tributáveis, para o exercício de 2012.

Saliento que na infração 03, o ilícito tributário trata de presunção legal prevista no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, cabendo ao contribuinte o ônus de elidir a acusação fiscal.

No caso da infração 04, não se trata de presunção, considerando que o levantamento fiscal conforme planilhas fls.162/175 demonstram efetivamente a omissão de saídas de mercadorias caracterizada pela venda de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. Portanto, o procedimento da autuante para apuração do valor exigido nas infrações 03 e 04, está em perfeita consonância com a legislação pertinente, não ocorrendo em nenhuma hipótese vício de nulidade conforme alegado pelo autuado.

Considerando que o sujeito passivo não trouxe aos autos elementos de prova com o condão de elidir as acusações fiscais, as infrações 03 e 04 são procedentes.

Em fase instrutória, constatei que na infração 05, deixou de recolher ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, a autuante cometeu o mesmo equívoco relatado na infração 02. O demonstrativo que dá suporte à infração refere-se a multa de 10% sobre notas fiscais que consignam mercadorias tributáveis, não escrituradas no livro Registro de Entradas, conforme evidencia a planilha fl.176, que foi devidamente entregue ao autuado. Embora na descrição desta infração fl.01, conste equivocadamente falta de recolhimento de imposto, conforme se depreende do citado demonstrativo, trata-se de multa aplicada pelo descumprimento de obrigação acessória pela falta de registro de notas fiscais de entradas no respectivo livro fiscal.

Com o cumprimento da diligência solicitada por esta 3ª JF, a autuante esclareceu que o enquadramento correto para a infração 05 é 16.01.01, “obrigação acessória referente à falta de registro na escrita fiscal, por se tratar de mercadoria sujeita a tributação”.

Observo que também neste item da autuação, o impugnante não negou o cometimento da infração, insurgindo-se contra a cobrança de imposto acrescido de multa de 100%, que considerou

bitributação, conforme “Pedidos” expresso em sua defesa: *sobre a infração 05, seja determinada o seu reajustamento, de maneira que sejam cobradas apenas multa em razão do não registro da entrada de algumas de suas mercadorias, e, não, multa e imposto como se pretende por meio do Auto de Infração ora atacado. No caso de ser superado o pedido de cancelamento da exigência relativa à 5ª infração, deverão ser subtraídos os valores relativos às operações que não atraem a incidência do ICMS, como é o caso da saída de ativos contabilmente classificados no ativo permanente, com relação às operações remanescentes”.*

Ressalto que sobre a infração 05, não está sendo cobrado o imposto, e sim, a multa pelo descumprimento de obrigação acessória e constato que o procedimento adotado pela Autuante está amparado nas disposições contidas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrito, onde se verifica a inexistência de qualquer excepcionalidade ou atenuante para as entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, ainda que tais mercadorias sejam destinadas ao seu ativo imobilizado.

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

[...]

IX - 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;

Não acolho, portanto, o argumento defensivo e entendo que se encontra devidamente caracterizada a infração 05.

O defendente afirmou ainda, que foi lançado em seu desfavor com suporte nas alíneas “d” e “f”, do inciso II, do artigo 42, da Lei nº 10.297/1996, multas de ofício em valor correspondente a 60%, e com base no inciso III do citado dispositivo, o equivalente a 100% do valor do imposto supostamente não recolhido. No seu entendimento essas exigências no percentual em que formalizadas, são confiscatórias e devem ser anuladas. Disse que a cobrança de penalidade requer uma relação de proporcionalidade e razoabilidade, no caso concreto, entre o ato ilícito cometido e a sanção prevista em lei, sob pena de esta, em não existindo tal relação, padecer de irrecusável inconstitucionalidade por ofensa, a um só tempo, ao Princípio da Proporcionalidade ao Princípio do não confisco e ao Direito de Propriedade.

Não acato o argumento do autuado, pois vejo que ao contrário do alegado, as multas foram corretamente aplicadas, e o próprio autuado identifica o dispositivo legal violado. Observo que esta instância de julgamento não possui atribuição (competência) para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor dos artigos 158/159, RPAF/99, nem para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que rege a matéria objeto da contenda (art. 167, I, RPAF/99).

O impugnante pede para que todas as intimações e notificações provenientes deste processo administrativo, sejam encaminhadas para o endereço localizado na Rua Alexandre Dumas, nº 2.200, 1º andar, conjunto 101, Chácara Santo Antônio, São Paulo/SP, CEP: 04717-004. Ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, no endereço constante do seu cadastro junto ao estado, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O Órgão Competente desta Secretaria poderá enviar as comunicações sobre o presente processo no endereço indicado.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **170623.0079/12-0**, lavrado contra **PUMA SPORTS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$24.874,09**, acrescido da multa de 100% prevista no inciso III do artigo 42 da

Lei nº 7.014/96, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$112.081,42** previstas nos incisos II, alínea “d” e inciso IX, da Lei 7014/96 alterada pela Lei 8.534/02 e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de agosto de 2014.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR