

A. I. N° - 129711.0007/14-0
AUTUADO - UNIÃO DE LOJAS LEADER S.A.
AUTUANTES - MARIA DAS GRAÇAS LEMOS FERREIRA e MARIA CRISTINA ALVES CORREIA SANTOS
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 13/08/2015

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0137-04/15

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** 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. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Mantido o lançamento. **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A empresa não contestou objetivamente a acusação fiscal. Infração subsistente. **c)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. As autuantes obedeceram aos preceitos da Portaria n° 445/98, e a responsabilidade solidária está prevista no art. 10 do citado texto normativo. Assim ocorrendo, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária). **d)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O contribuinte não trouxe argumentação consistente e objetiva contrária à infração, sendo a mesma procedente. Não acolhidas as preliminares. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 16 de dezembro de 2014 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$530.880,77, bem como multas nos percentuais de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1. 04.05.05 - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças, tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de 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, totalizando R\$123.246,34, sendo tal fato constatado para o exercício de 2012, sendo sugerida multa de 100%.

INFRAÇÃO 2. 04.05.02 - Falta de recolhimento do imposto relativo 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, no valor de R\$334.302,07, correspondente ao exercício de 2013, além da multa de 100%.

INFRAÇÃO 3. 04.05.08 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, no montante de R\$44.154,48, referente aos exercícios de 2012 e 2013, além da multa de 100%.

INFRAÇÃO 4. 04.05.09 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias, sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, o total de R\$29.177,88, bem como multa de 60%, ocorrências constatadas nos exercícios de 2012 e 2013.

Tempestivamente, a autuada, por meio de advogado, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 172 a 182, onde argui em sua defesa, inicialmente, que o lançamento contém vícios irreparáveis, os quais o eivam de nulidade.

Inicia, questionando como lograram as autuantes chegarem às conclusões que resultaram na autuação, bem como se o fizeram apenas por presunção. Questiona, também, a possibilidade de existência de erro na geração dos arquivos magnéticos ou na escrituração do livro Registro de Inventário, além de indagar a empresa a respeito de eventuais diferenças de estoques.

Assevera que a presunção não está prevista em Lei, e que não tem fulcro em indícios profundos, decorre de mero "*achismo*", sem que haja prova.

Menciona o teor do artigo 142 do CTN, para assegurar que ocorreram sucessivos vícios, como a existência de uma planilha genérica, de difícil entendimento, que serviu de embasamento para a autuação.

Diz que após análise constatou a existência de elementos inconsistentes, feita sem transparência necessária para a liquidez e certeza ao débito fiscal, vez que o levantamento realizado apresenta-se de forma obscura e genérica, vez não fazer qualquer menção aos códigos dos produtos comercializados por ela, sem particularizar cada produto.

Cita doutrina, para indicar que a autuação além de ferir o artigo 142 do CTN já mencionado anteriormente, não pode proceder lançamento, o qual joga sobre o contribuinte a responsabilidade de determinar a matéria tributável e o montante do tributo devido.

Traz decisão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, a amparar seu entendimento, para concluir que possui o direito constitucional de defender-se e apresentar provas contrárias ao lançamento realizado, não podendo ficar a mercê de "*autuações torpes*", razão pela qual entende que o lançamento é nulo.

Por derradeiro, solicita que as intimações sejam feitas na pessoa do representante legal, no endereço indicado.

Informação fiscal constante às fls. 57 e 58, prestada pelas autuantes, pontua, inicialmente, quanto aos argumentos de nulidade postos, que o trabalho foi executado obedecendo todas as exigências normativas, ou seja a identificação do fato gerador, o montando exigido, os documentos envolvidos, o enquadramento legal e a indicação da penalidade a ser aplicada, sendo que tal pleito defensivo não procede, vez que todos elementos necessários estão presentes na autuação.

Falam do fato da impugnante ter atacado a autuação pelo total, não se dando ao trabalho de combater individualmente cada infração apurada, esclarecendo que a base da autuação não está simplesmente na comparação entre os arquivos magnéticos e o livro Registro de Inventário, e os levantamentos fiscais se basearam sim nos dados contidos na EFD, (Escrituração Fiscal Digital) que discrimina toda a movimentação fiscal, as operações de entradas e saídas, contidas nos correspondentes livros de Entradas de Mercadorias, de Saídas de Mercadorias, de Inventário etc., e, sobretudo, nas notas fiscais e cupons fiscais, estes últimos lidos e analisados no decorrer dos trabalhos através das memórias fiscais - MFD dos ECF, que foram também arrecadados pela fiscalização.

Esclarecem, ainda que, numa análise preliminar dos arquivos, a fiscalização identificou erros existentes, e apesar do Impugnante se encontrar sob ação fiscal, o que o impossibilitaria de proceder a quaisquer ato ou ação referente ao período fiscalizado, autorizaram e concederam prazo de trinta dias para a retificação dos mesmos. Dizem que tiveram, inclusive, de acionar outros setores da SEFAZ, responsáveis pela recepção do SPED FISCAL, a fim de abrir o ambiente nacional para que pudessem obter os novos e corrigidos arquivos que tudo isso foi feito com o intuito de conhecer a real condição fiscal do Impetrante a fim de realizarem um trabalho fidedigno, para não se depararem com argumentos vazios e frágeis como os apresentados, que só reforçam a idéia de procrastinar o feito.

Asseveram que a empresa, na pessoa de seu Procurador procedeu as suas razões de defesa sem registrar de fato o que tinha a defender, tanto assim que não particularizou cada infração, contestando-as pelo todo pois, se tivesse realizado uma análise por mais rápida que fosse, teria visto que todos os produtos envolvidos nas infrações estão discriminados, codificados, com número das Notas Fiscais, preço médio e indicação de redução de base de cálculo etc., relativo ao levantamento de estoques apensos às fls. 18 a 52, exercício de 2012 e fls. 54 a 100, o exercício de 2013, bem como os demonstrativos das demais infrações apuradas, todos por amostragem, por razões de economia processual. Entretanto, às fls. 164 há uma mídia CD com todos os demonstrativos em suas inteirezas, acerca de cada infração levantada, e às fls. 165 um recibo da Impugnante que declara ter recebido uma cópia autêntica da citada mídia.

Observam, que há desconhecimento por parte do Procurador da Impugnante de todo andamento da ação fiscal, que foi passo a passo acompanhada pela responsável do setor fiscal do Autuado, na pessoa da senhora Mariza Oliveira Soares, que forneceu todas as informações solicitadas.

Contestam as afirmações que entendem "desrespeitosas" feitas pelo patrono da empresa, vez que o trabalho fiscal foi pautado no tratamento respeitoso e com base em documentos e informações fiscais do Impugnante e não em "mero achismo" como afirmado.

Dizem que a transparência do trabalho ocorreu de tal forma que à fl. 15 há um e-mail que contém como anexos o resultado dos levantamentos enviados ao contribuinte antes da lavratura do Auto de Infração, dando a possibilidade do mesmo apontar eventuais inconsistências acaso existentes, o que não o fez.

Finalizam, solicitando a procedência do lançamento.

VOTO

O lançamento constitui-se em quatro infrações arroladas pela fiscalização, decorrentes da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

Antes de adentrar na apreciação da defesa propriamente dita, gostaria de fazer uma observação frente a algumas colocações e adjetivações postas na peça defensiva pelo patrono da empresa, ao utilizar expressões impróprias e desrespeitosas ao trabalho fiscal, a se constatar pelo uso de termos inapropriados. Impende afirmar-se que tal prática se configura violação ao artigo 45 do Código de Ética e Disciplina dos Advogados aprovado e editado pela Ordem dos Advogados do Brasil, com fulcro nos artigos 33 e 54, inciso V, da Lei nº 8.906, de 04 de julho de 1994, o qual determina, ao abordar, no capítulo VI, o dever de urbanidade:

“Art. 45. Impõe-se ao advogado lhanza, emprego de linguagem escorreita e polida, esmero e disciplina na execução dos serviços”.

Seguramente, o uso de tais expressões e métodos de trabalho, em nada ajuda na defesa do contribuinte, ou no esclarecimento da matéria ora discutida, não significando combatividade ou esmero na defesa de seus pontos de vista ou interesse, os quais podem e devem ser exercidos com a necessária lhanza.

Feitas tais considerações, adentro na análise dos argumentos defensivos, iniciado pela apreciação das preliminares aventadas na peça apresentada.

É fato que algumas das infrações decorreram de presunção, as quais contrariamente ao alegado na peça defensiva, possuem, sim, previsão legal, senão vejamos.

Sabido é 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, ocorreu de forma cristalina.

Dessa forma, observo que a presunção adotada como base 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.

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.

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 bem sabido.

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.

Em outras palavras: 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.

Sintetizando: a autuação na infração 01 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 nº 7.014/96, determina que considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimidos 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.

Desta forma, reitero a base legal para a cobrança por presunção, tal como realizada.

Quanto à existência de violação ao artigo 142 do CTN, suscitado pela defesa, também não pode ser acolhida, vez que as planilhas elaboradas e acostadas aos autos não se apresentam como genéricas, muito ao contrário, trazem os tipos de mercadorias, segregados por códigos atribuídos pela própria empresa autuada, a exemplo daquelas constantes às fls. 18 e seguintes, 54 a 100, aqui mencionada a título de exemplo, como bem pontuado na informação fiscal. Com isso, não possui pertinência a alegação defensiva.

Portanto, não se há que falar em falta de transparência para a liquidez e certeza ao débito fiscal, sequer que o levantamento realizado apresenta-se de forma obscura e genérica, não fazendo menção aos códigos dos produtos constantes do levantamento, nem particularizar cada produto.

Além disso, as autuantes entregaram à autuada, cópia dos elementos que serviram de base para a lavratura do Auto de Infração, a se observar o recibo de fl. 165, e a respectiva mídia de fl. 164, dando pleno conhecimento das planilhas elaboradas e seus respectivos resultados ao sujeito passivo.

Desta maneira, não posso acolher as preliminares, adentrando no exame do mérito do lançamento.

Quanto a este, apesar da defesa não invocar qualquer argumento a seu favor, entendo pertinente algumas observações, diante do fato de todas as infrações decorrerem da realização de levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, em exercício fechado.

Os fatos geradores só podem decorrer da realização dos aspectos previstos 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.

O exame em questão demanda apenas e tão somente, análise de questão material, vez se tratar de matéria eminentemente fática, e conseqüentemente, necessita da prova.

Isso diante do fato de tal procedimento de auditoria de estoques estar previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontrar-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo *"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"*.

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.

Dáí 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, nos exercícios de 2008 e 2009, foram constatadas omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do respectivo imposto.

O sujeito passivo, para comprovar a sua negativa do cometimento da infração deveria trazer elementos consistentes como meio de prova de que não praticou a mesma, além de poder apontar erros que eventualmente as autuantes pudessem ter cometido, o que não ocorreu, optando como tese de defesa, ficar adstrito às preliminares já analisadas anteriormente. Fato é que, em nenhum momento vieram aos autos qualquer contestação objetiva ao resultado do levantamento realizado, apenas aventou a possibilidade de terem ocorrido *"erros na geração dos arquivos magnéticos e escrituração do livro registro de Inventário"*.

A este respeito, digno de registro é a observação das autuantes de que os arquivos originalmente apresentados continham erros, os quais foram apontados à empresa, dando-lhe a oportunidade de corrigi-los, ainda que sob ação fiscal.

A ampla possibilidade de produção de provas no curso do Processo Administrativo Tributário alicerça e ratifica a legitimação dos princípios da ampla defesa, do devido processo legal e da verdade material.

A verdade material é fundamentada no interesse público, logo, precisa respeitar a harmonia dos demais princípios do direito positivo. É possível, também, a busca e análise da verdade material, para melhorar a decisão sancionatória em fase revisional, mesmo porque no Direito Administrativo não se fala em coisa julgada material administrativa.

A apresentação de provas e a análise nos ditames do princípio da verdade material estão intrinsecamente relacionadas no processo administrativo, pois a verdade material apresentará a versão legítima dos fatos, independente da impressão que as partes tenham daquela. A prova há de ser considerada em toda a sua extensão, assegurando todas as garantias e prerrogativas constitucionais possíveis do contribuinte no Brasil, sempre observando os termos especificados pela lei tributária.

Desta forma, diante de tal ausência de prova material, plenamente aplicável as hipóteses dos artigos 140, 142 e 143 do RPAF/99, os quais determinam que o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas, a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da

parte contrária, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, respectivamente.

Quanto ao pedido do procurador da autuada de que as intimações lhe sejam dirigidas, nada impede o atendimento de tal pleito, embora a não observância do mesmo não se constitua em qualquer cerceamento à defesa do contribuinte, vez atendidas as condições impostas no artigo 108 do RPAF/99.

Por tais razões, voto no sentido de que o lançamento seja julgado PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **129711.0007/14-0**, lavrado contra **UNIÃO DE LOJAS LEADER S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$530.880,77**, acrescido das multas de 60% sobre R\$29.177,88 e 100% sobre R\$501.702,89, previstas no art. 42, incisos II, "d" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2015.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA