

PROCESSO - A. I. N° 274068.0013/14-2
RECORRENTE - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 4ª JJF n° 0191-04/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17/05/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0057-12/16

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE VALOR DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA. Tal apuração constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão de documento fiscal. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ENTRADAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Nestas situações, deve-se exigir o pagamento do ICMS do detentor das mercadorias, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias sem documento fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Razões recursais insuficientes para reformar a Decisão. Rejeitada as preliminares de nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 11/12/2013, exige o débito no valor de R\$58.334,20, em razão da constatação de três irregularidades, a saber:

INFRAÇÃO 1: Falta de recolhimento do imposto, no valor R\$27.895,80, acrescido da multa de 100%, relativo à 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 no exercício 2010, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

INFRAÇÃO 2: Falta de recolhimento do imposto, no valor R\$23.139,05, acrescido da multa de 100%, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributário, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2010.

INFRAÇÃO 3: Falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, no valor R\$7.299,35, acrescido da multa de 60%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com margem de valor adicionado e deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2010.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$54.407,78, após

rejeitar as preliminares de nulidade, sob o entendimento de que inexiste qualquer violação ao devido processo legal ou qualquer erro ou vício que possibilite a decretação de nulidade do lançamento de ofício, pois não identificou a alegada imprecisão na fundamentação que impossibilitasse a plena defesa e o exercício do direito ao contraditório, como também não se há de falar em autuação estribada em meros indícios, pois o levantamento realizado apurou fatos, com base em elementos fornecidos pelo contribuinte, a saber: seus livros e documentos fiscais.

Foi consignado que a JJF deferiu o pedido de diligência, no sentido de que “*a autuada trouxesse ao processo os elementos que entendia equívocos da autuante, em relação a fracionamento e agrupamento, o que não ocorreu, diante da informação constante no resultado da mesma, não contestada pelo sujeito passivo, quando da oportunidade de manifestação, não realizada*”.

No mérito, a decisão é de que as infrações em comento decorrem da realização de levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, previsto na legislação, 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*”

Salienta o órgão julgador que, 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 a autuante pudesse ter cometido, o que não ocorreu, diante do seu silêncio em relação à diligência realizada, na qual foram considerados itens de produtos para fins de agrupamento, ao passo que o fracionamento arguido na peça defensiva ficou prejudicado, diante da omissão da autuada em fornecer os elementos à diligente, a fim de que o mesmo pudesse ser analisado, e caso positivo, realizado.

Quanto à alegação de que as multas aplicadas teriam natureza abusiva, a JJF ressalta que com a edição da Lei nº. 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 40 e seguintes, conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas, e as condições necessárias para tal.

Quanto à constitucionalidade das normas, aduz que na forma do artigo 167, I, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade, sendo vedada qualquer apreciação a respeito, ou comentário adicional.

Por fim, diante da consideração dos argumentos defensivos referentes a determinados produtos abarcados no levantamento de estoques, apontados pela autuada, e ajustados em sede de diligência, especialmente aqueles relacionados com agrupamento de mercadorias, realizada com base nos dados informados pela própria autuada, os quais foram devidamente dado conhecimento à autuada, que sequer se manifestou a respeito, o que, segundo a JJF, poderia ser considerado como aceitação tácita, diante do seu silêncio, a decisão foi de acolher os mesmos, sendo o Auto de Infração julgado procedente em parte, no montante de R\$54.407,78, conforme demonstrativos às fls. 470 a 492, sendo: Infração 1, no valor de R\$25.956,22; Infração 2, no valor de R\$21.530,18, e Infração 3, no valor de R\$6.921,38.

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o autuado apresentou, tempestivamente, às fls. 527 a 541 dos autos, Recurso Voluntário, no qual, inicialmente, reitera a nulidade do Auto de Infração por entender que a fiscalização formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo e a infração descrita não é clara e precisa, tratando-se de inequívoco vício material que macula irremediavelmente o lançamento.

Sustenta existir qualquer indicação ou demonstração para infirmar a omissão no recolhimento de ICMS, muito menos a comprovação cabal de que as mercadorias teriam entrado ou saído do estabelecimento sem documentos fiscais, ou seja, além de acusar injustificadamente a recorrente de ter deixado de recolher ICMS e ICMS-ST supostamente devidos, o auto de infração tampouco traz

elementos hábeis a comprovar a segunda e terceira acusações, quais sejam, a de que teria dado entrada ou saída a mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, restando à recorrente a insólita missão de adivinhar os elementos suscitados pela fiscalização.

No mérito, diz que a exigência fiscal se revela insustentável e improcedente, pois inexiste a infração apontada no lançamento de ofício, do que concluiu ser o auto de infração lacônico e impreciso.

Registra que algumas operações que realiza acarretam interpretação equivocada da fiscalização, pois, na sua atividade de atacadista, adquire produtos em grandes quantidades de forma que nem sempre tais mercadorias poder ser vendidas nas mesmas embalagens em que foram adquiridas.

Neste sentido, a recorrente diz que constatou que tal situação foi verificada com diversos produtos, objeto da autuação, como: detergente, leite em pó, margarina, azeite, papel higiênico, dentre outros, conforme se extrai da planilha anexa à impugnação.

Assim, defende que a infração não ocorreu, uma vez que as operações foram efetivamente registradas e apena foram indicadas por códigos diferentes em razão das características próprias de cada produto, circunstância inerente à sua atividade atacadista. Diz que tal fato resulta na falta de tipicidade da acusação, além de demonstrar que não houve prejuízo ao Fisco, do que invoca o princípio da verdade material que rege o Direito Tributário, ainda que o dever de comprovar as acusações seja do Fisco. Assim, como forma de garantir seu direito ao contraditório, ampla defesa e devido processo legal, requer a realização de diligência.

Arguiu, também, a ilegalidade da utilização da presunção como meio de prova, uma vez que a fiscalização lavrou as autuações fiscais baseada na mera presunção de que as mercadorias entraram e saíram do estabelecimento desacobertadas de documentos fiscais, o que é inadmissível no Direito, cujo ônus da prova cabe àquele que formula a acusação.

Diz que a fiscalização realizou somente um levantamento superficial e genérico que trata apenas de entradas e saídas, sem considerar a que título eram feitas essas saídas e se efetivamente ocorreu alteração do estoque de mercadorias e operações com finalidade mercantil tributáveis pelo ICMS, cujo entendimento em sentido contrário constitui verdadeira inversão das relações jurídicas, na qual se subverte o ônus da prova que é da Fazenda Estadual, devendo a autuação ser cancelada. Aduz que, caso assim não entenda, postula, alternativamente, pela produção de prova pericial, do que formula quesitos.

Em seguida, passa a tecer comentários sobre a abusividade das multas impostas de 100% (infrações 1 e 2) e 60% (infração 3) sobre o valor do imposto apurado, por ser absolutamente desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que equivale ao valor do imposto exigido. Cita decisão judicial na qual se firmou entendimento de que resta concretizado o intuito confiscatório de multa aplicada em alíquota acima de 30% do valor do imposto não recolhido.

Requer que seja provido o Recurso Voluntário, reformando-se a decisão de piso, cancelando-se o Auto de Infração, ou caso assim não entenda, que a multa aplicada seja cancelada, relevada ou ao menos reduzida a patamares razoáveis. Por fim, em respeito ao princípio da verdade material, pleiteia o direito à produção de todos os meios de prova em Direito admitidos, em especial a realização de diligência, bem como a posterior juntada de novos documentos.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, às fls. 545 a 547 dos autos, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, pois, de plano, observa-se que na peça recursal o apelante não trouxe aos autos qualquer suporte fático para suas alegações, atendo-se tão-somente a uma inconformidade genérica e, no que concerne a presunção, da ilegalidade da prova indireta esculpida pelo legislador. Assim, tendo em vista a farta documentação acostada aos autos, em especial as planilhas e demonstrativos das infrações, não há como se aquiescer a tese da nulidade por “vício material”, estando o lançamento perfeitamente compreensível, inexistindo qualquer ranhura ao contraditório e a ampla defesa.

No que tange ao levantamento, em que segundo o recorrente não foram consideradas certas

situações, como falta de agrupamento de produtos e fractionamentos na venda, não trouxe o recorrente nada que abonasse sua tese, sendo absolutamente inespecífica a impugnação.

Quanto a presunção, aduz o opinativo que não há que se falar em ilegalidade, tendo em vista que a Lei nº 7.014/96, trouxe expressamente preconizada esta prova indireta, sendo a norma plenamente válida e eficaz.

Em relação a alegação da multa confiscatória, aduz ser importante frisar que as multas aplicadas e incidentes sobre os lançamentos tributários derivam e têm previsão expressa em Lei (7.014/96), não cabendo na seara administrativa discutir sobre o possível caráter exacerbado da imputação sancionatória, sob pena de desrespeito ao princípio da harmonia entre os poderes.

Assim, diante do exposto, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância, que julgou procedente em parte o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir do sujeito passivo o ICMS decorrente da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais; como também exigir do recorrente, na condição de responsável solidário, o ICMS devido pelo remetente nas aquisições de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal; assim como a falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, estas duas últimas exações decorrentes da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, sendo todas as infrações apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2010.

Quanto às razões do Recurso Voluntário observo que, tanto a título de preliminares quanto de mérito, já haviam sido propostas pelo recorrente quando da sua impugnação ao Auto de Infração. Assim, concluo que as alegações recursais não trazem qualquer fato novo capaz de modificar a Decisão recorrida, a qual se encontra devidamente fundamentada, sendo naquela oportunidade apreciadas todas as alegações de defesa. Contudo, mesmo assim, passo a tecer as seguintes considerações:

Preliminarmente, rejeito os pedidos de nulidade arguidos pelo recorrente, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, cuja descrição das acusações fiscais é precisa e congruente com os fatos que ensejaram a sua lavratura, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, cujos demonstrativos que fundamentam as imputações fiscais são inteligíveis e foram entregues cópias ao autuado, conforme recibo à fl. 94 dos autos, o que demonstra toda a metodologia da apuração da base de cálculo e do imposto exigido, logo, em consequência, inexiste cerceamento ao direito de defesa.

Ainda, há de se ressaltar que o lançamento de ofício não se baseia *em indícios de irregularidade ou presunção como meio de prova de acusação*, como alega o recorrente, mas, sim, em dados concretos consignados na própria escrita do contribuinte, através de seus livros e o documentos fiscais, cujos dados foram remetidos pelo próprio sujeito passivo à SEFAZ através de arquivos magnéticos estabelecidos no Convênio ICMS 57/95.

Também, nos termos do art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido para realização de diligência ou de perícia, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, assim como em razão de destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova (levantamentos e demonstrativos referentes às alegações defensivas) simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, inclusive para comprovar qualquer inconsistência do levantamento fiscal e motivar a diligência pretendida, como também em razão da prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos.

Ademais, conforme se pode observar, às fls. 425 e 426 dos autos, considerando os argumentos de

defesa, a JJF converteu o PAF em diligência à autuante para intimar a empresa a demonstrar, *com todas as provas que se fizerem necessárias, a exemplo de notas ou cupons fiscais*, sua alegação de que existiram vendas da mesma mercadoria com código diverso daquele tomado como parâmetro para realização do levantamento quantitativo dos estoques por espécie de mercadorias, não tendo o autuado cumprido o quanto determinado, ou seja, *com a apresentação de provas documentais*, limitando-se a apresentar planilhas, nas quais consignam notas e cupons fiscais sem constar *quantidade* e sem vincular ao mesmo produto, a exemplo de: código 649922 – Achocolatado Nescau 400g (cx), que relaciona ao código 707278 – Achocolatado Power 400g (cx), que são produtos diversos. Contudo, foram considerados os códigos que tinham vinculação entre si, a exemplo: código 321334 – Achocolatado Nescau 2.0 400g com o código 64922 – Achocolatado 400g, resultando a diligência no valor de R\$25.956,22, para a infração 1; R\$21.530,18, para a infração 2, e R\$6.921,38, para a infração 3, conforme demonstrativos às fls. 469 a 492 dos autos, tendo o contribuinte sido cientificado do resultado e não se manifestado. Logo, não se justifica o pedido reiterado para realização de diligência ou perícia fiscal.

Quanto ao mérito das infrações, as quais derivam das diferenças de estoque apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, verifico que a auditoria de estoque foi realizada no exercício de 2010, cujo levantamento se baseou, conforme já dito, nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte através dos arquivos magnéticos enviados à Secretaria da Fazenda, em cumprimento às exigências legais, tendo a aludida auditoria de estoque sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, consoante mídia eletrônica (CD-R), na qual constam todos os arquivos que embasaram o levantamento de estoque, os quais foram entregues ao sujeito passivo, e, posteriormente, em razão das considerações de defesa, foi o levantamento fiscal aperfeiçoado, de cujo resultado o sujeito passivo não se manifestou, caracterizando-se com tacitamente aceito. Assim, entendo insuficientes as razões recursais para a reforma da Decisão recorrida.

Saliente-se que, na verdade, a auditoria fiscal ao somar, em certo período, relativo a uma determinada mercadoria, identificada sob código de referência, a quantidade do estoque inicial com a quantidade das entradas no exercício com notas fiscais e, do resultado apurado, subtrair a quantidade do estoque final existente (declarado pelo contribuinte no Registro de Inventário), determina a *efetiva* quantidade de saídas dessa mercadoria no período fiscalizado.

Em seguida, a partir da apuração da quantidade das saídas efetivas ou reais do estabelecimento, é comparada com as quantidades das saídas com notas fiscais, no mesmo exercício, apurando-se as diferenças quantitativas de saídas ou de entradas sem nota fiscal das mercadorias, as quais foram identificadas sob código de referência, conforme apurado no levantamento fiscal, sendo exigido ao sujeito passivo, quanto à primeira infração, o imposto não oferecido à tributação, por se ter apurado omissão de saída de mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal.

Inerente às duas irregularidades restantes, relativas às entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, exige-se do recorrente o imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal (infração 2), e a antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal (infração 3).

Assim, como o sujeito passivo não demonstrou à existência de qualquer equívoco cometido, dos já considerados, entendo insuficientes suas razões para elidir a Decisão de piso, haja vista que se trata de uma equação aritmética na qual resta provada a ocorrência de entradas ou de saídas por espécie de mercadoria, conforme demonstrativo consolidado às fls. 470 e 471 dos autos, cujas exações (omissão de saídas apurada na infração 1; responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto devido pelo fornecedor das mercadorias sujeitas a substituição sem documentação fiscal exigida na infração 2 e a consequente antecipação tributária de responsabilidade do próprio autuado cobrada na infração 3) caracterizam as efetivas operações, sendo descabida a alegação de presunção ou prova indireta da acusação fiscal.

Por fim, no tocante à alegação de inaplicabilidade das multas aplicadas, há de se registrar que tais penalidades são as previstas aos casos concretos, conforme art. 42, incisos II e III, da Lei nº 7.014/96.
Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a 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 274068.0013/14-2, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$54.407,78**, acrescido das multas de 60% sobre R\$6.921,38 e 100% sobre R\$47.486,40, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de março de 2016.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO -- PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS