

PROCESSO - A. I. Nº 232854.0004/14-6
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - BAHIA DIGITAL LTDA. - EPP
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0052-01/16
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/12/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0208-12/16

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. Levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias. Inobservância do devido procedimento legal, além de vícios de forma e conteúdo (material), implicando falta de certeza e liquidez. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, pela Nulidade do presente Auto de Infração, lavrado em 30/06/14 sob a acusação de *“falta de recolhimento de ICMS constatado [constatada] pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias [mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados – 2009 e 2010], sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das 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, tendo sido lançado tributo no valor de R\$ 193.311,08, com multas de 70% e 100%”*.

A Junta de Julgamento dirimiu a lide com os seguintes fundamentos:

VOTO

Neste Auto de Infração o contribuinte é acusado de falta de recolhimento de ICMS constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, tendo o imposto sido lançado sobre a diferença de maior expressão monetária, a das 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 (receitas de vendas) de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas.

Na descrição da infração não é dito - como deveria - que o fato foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados - 2009 e 2010. Trata-se de informação substancial, que deve ser declarada na descrição do fato, para que o contribuinte não tenha dificuldade de compreender qual o critério adotado pela fiscalização no levantamento efetuado. Porém, no presente caso, esse vício formal não implicou cerceamento de defesa, pois, na impugnação do lançamento, o contribuinte demonstrou ter compreendido como o imposto foi apurado.

Como julgador, é meu dever suscitar, de ofício, que este Auto de Infração foi conduzido desde o início de forma pouco usual: o contribuinte foi intimado no dia 9.7.14 (fl. 2), porém somente no dia 16.7.14 é que lhe foram entregues os arquivos magnéticos com os demonstrativos fiscais (fl. 948). Isso demonstra que o fiscal autuante não observou a regra do art. 46 do RPAF, e com isso o contribuinte perdeu mais de uma semana do prazo legal para defender-se.

O contribuinte reclamou em preliminar da forma como o levantamento foi efetuado, com erros nos estoques iniciais e finais, pois os estoques seriam diversos dos constantes nos inventários; reclamou que houve quantidades divididas por 10, implicando a existência de mercadorias com quantidades expressas em casas decimais, quando se trata de números inteiros; alegou descon sideração de Notas Fiscais de entradas, bem como descon sideração da existência de mercadorias imunes e sujeitas a substituição tributária.

Ao prestar a informação, o fiscal autuante apenas rebateu a alegação atinente aos estoques iniciais e finais, dizendo que os arquivos magnéticos continham inconsistências e, intimado o contribuinte para corrigir as divergências, ele corrigiu “a maioria”, mas ficou ainda “sem informar o arquivo 74, referente aos estoques”,

sendo por isso mais uma vez intimado quanto ao registro 74, porém o tempo foi passando e, “por telefone” e mediante contato pessoal, a contadora da empresa teria dito “não ter como fazê-lo”. Em face disso, o roteiro foi executado, ou seja, sem os dados relativos aos estoques.

Tendo em vista que a informação fiscal não foi prestada como manda o § 6º do art. 127 do RPAF, pois não abordou as alegações da defesa no tocante às quantidades expressas em casas decimais quando se trata de números inteiros, desconsideração de Notas Fiscais de entradas, desconsideração da existência de mercadorias imunes e sujeitas a substituição tributária, não tendo ainda o autuante sequer mencionado a grande quantidade de documentos apresentados pela defesa (demonstrativos, Notas Fiscais, cópia do Registro de Inventário), foi determinada diligência a fim de que a autoridade fiscal intimasse o contribuinte a apresentar os arquivos magnéticos com os registros 74 (estoques). No despacho da diligência, foi assinalado que os dados dos registros 74 deveriam ser conferidos com os dados do Registro de Inventário (cópia anexa), sendo que, nesse cotejo, os estoques iniciais e finais válidos seriam os constantes no Registro de Inventário. Na mesma diligência foi solicitado que, de posse dos arquivos magnéticos, deveria ser feita a revisão do levantamento quantitativo, em função dos documentos apresentados pelo contribuinte (demonstrativos de entradas e de saídas e Notas Fiscais – cópias anexas), recomendando-se que, em caso de divergência entre os documentos fiscais e os arquivos, deveriam prevalecer os dados dos documentos. Recomendou-se ainda que deveria ser verificada a questão levantada pelo autuado relativamente a “produtos iguais” que teriam sido objeto de entradas em embalagens diferentes daquelas que foram processadas nas saídas, quantidades divididas por 10, implicando a existência de mercadorias com quantidades expressas em casas decimais, quando se trata de números inteiros, e desconsideração de Notas Fiscais de entradas. Também deveria ser analisada a alegação de que a empresa efetua operações imunes, isentas ou com imposto pago por antecipação ou substituição tributária. Em caso positivo, e considerando-se que o presente lançamento tem por fundamento o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, deveria ser aplicada a proporcionalidade de que cuida a Instrução Normativa nº 56/07.

Em atendimento à diligência, o fiscal autuante informou que o contribuinte disponibilizou os arquivos 74 corrigidos, bem como os livros de inventário e um CD contendo os arquivos dos citados livros, e, tendo feito uma verificação por amostragem, notou que as quantidades dos itens constantes no estoque de mercadorias foram alteradas, tendo dado prosseguimento solicitando nova ordem de serviço para refazimento do roteiro de estoque, com os novos arquivos, e o resultado foi que nos dois exercícios fiscalizados deixou de haver qualquer diferença na omissão de entradas e ficaram umas poucas na omissão de saídas, com resultado financeiro inexpressivo em relação ao original.

Não obstante essa conclusão, o fiscal prossegue fazendo uma série de considerações. A seu ver, as alegações do autuado não seriam subsistentes, pois nesse tipo de trabalho com arquivos magnéticos não há digitação de quaisquer informações, estas são colhidas do que foi informado no arquivo. Fala de contatos feitos pessoalmente e por telefone com o responsável pelo estabelecimento, com sua genitora, com a secretária e com uma pessoa do escritório de contabilidade.

Conclui dizendo que no levantamento não haveria um único item na situação tributária de “isento” ou “substituição tributária”.

Observe-se que no levantamento originário (fls. 13/18), todas as mercadorias apresentam estoque inicial “zero”.

Ora, não é razoável admitir-se que todas as mercadorias, sem exceção, tenham estoque zero. Se o contribuinte não apresenta os arquivos magnéticos, ou se os apresenta de forma inadequada, o procedimento fiscal correto é o previsto no art. 42, XIII-A, “j”, da Lei nº 7.014/96 – multa por falta de entrega dos arquivos. A legislação prevê que o contribuinte deve ser intimado para corrigir os arquivos apresentados com inconsistência, sendo que, se não atender à intimação ou se, mesmo atendendo, persistirem inconsistências, a multa é agravada. Tal penalidade existe para que o contribuinte seja levado a cumprir a obrigação de apresentar os arquivos de forma correta, porém, se ele não os apresenta ou os apresenta incompletos, tudo o que o fisco pode fazer é aplicar a referida penalidade. Não pode o fisco, sabendo de antemão que os arquivos estão incompletos, mesmo assim trabalhar com eles na elaboração de levantamento quantitativo de estoques, pois fatalmente o levantamento resultará errado.

No presente caso, como o registro 74 dos citados arquivos magnéticos não foram apresentados, a autoridade fiscal poderia ter autuado o contribuinte pela inobservância da obrigação acessória (Lei nº 7.014/96, art. 42, XIII-A, “j”), como poderia ter se valido dos estoques constantes no Registro de Inventário (fls. 401/486). Poderia até proceder ao arbitramento da base de cálculo. Só não podia era fazer o que fez: trabalhar com arquivos incompletos.

Conforme já assinalai, e não custa repetir, esta Junta, mediante diligência, determinou que o contribuinte fosse intimado a apresentar o registro 74, com base no Registro de Inventário, e que o autuante revisse o lançamento tendo em vista as Notas Fiscais apresentadas pela defesa, atentando para os demais pontos questionados, inclusive quanto à alegação da existência de mercadorias imunes e também de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Deveria ainda o autuante observar no cálculo do imposto a proporcionalidade de que

cuida a Instrução Normativa nº 56/07.

O fiscal autuante não cumpriu a diligência, e fica evidente que não a cumpriu porque considerou que o imposto a ser cobrado é insignificante, haja vista os papéis de trabalho (incompletos) por ele apresentados às fls. 972 a 981, dizendo na informação às fls. 961-962 que, com os novos arquivos, deixou de haver qualquer diferença na omissão de entradas e ficaram “umas poucas” na omissão de saídas, com resultado financeiro inexpressivo em relação ao original.

Essa conclusão não pode ser acatada porque o crédito tributário é indisponível, ou seja, não pode ser deixado de cobrar o imposto pelo fato de o valor ser “inexpressivo em relação ao original”. Mesmo que se tratasse apenas de centavos, o valor seria devido.

Ocorre que não existem elementos sequer para manter o “resultado financeiro inexpressivo” a que se refere a autoridade fiscal autuante. Note-se que o novo demonstrativo apresentado relativo ao exercício de 2009 se inicia à fl. 972 e se interrompe bruscamente à fl. 976, estando portanto incompleto. Na coluna “O.Ent.” (omissão de entradas), todas as linhas indicam “zero”. Já na coluna “O.Saí” (omissão de saídas), constam os valores de R\$3,00, R\$1,65, R\$11,00, R\$4,00, R\$1,00, R\$26,00. Quanto ao novo demonstrativo apresentado relativo ao exercício de 2010, ele se inicia à fl. 977 e se interrompe bruscamente à fl. 978, estando portanto também incompleto. Na coluna “O.Ent.” (omissão de entradas), todas as linhas indicam “zero”, e na coluna “O.Saí” (omissão de saídas), constam os valores de R\$1,04, R\$4,00, R\$4,00, R\$4,00 e R\$5,00. Por fim, os demonstrativos às fls. 979/981 também estão incompletos, a impressão foi interrompida no meio de uma linha, e não estão assinados. Aliás, os demais demonstrativos às fls. 972/978 também não foram assinados pelo autuante, deixando assim de atentar para o mandamento do art. 15, II, “c”, c/c o § 2º, do RPAF.

Em princípio, poderiam esses ser considerados os valores remanescentes, totalizando R\$46,65 no exercício de 2009 e R\$18,04 no exercício de 2010. Porém nem mesmo isso é possível neste caso. Embora o autuante afirme que no levantamento não haveria um único item na situação tributária de “isento” ou “substituição tributária”, observo que praticamente a metade das mercadorias objeto do levantamento é composta de mercadorias do regime de substituição tributária – produtos de papelaria, art. 353, II, item 38, do RICMS/97 –, tais como cadernos, lápis, canetas, colas, envelopes, papel fotográfico, cartolina, tinta guache, etc. Há inclusive casos de imunidade, pois no levantamento foram incluídos dicionários e minidicionários (livros).

Aliás, nos demonstrativos (incompletos) às fls. 979/981, na última coluna, “Tributação na Saída”, em cada linha consta “Não”. Ou seja, as mercadorias ali discriminadas não são tributadas nas saídas. Note-se que, embora inicialmente tivessem sido apuradas omissões de entradas superiores às de saídas, ao cumprir a diligência o autuante reconheceu que não havia omissões de entradas, só de saídas.

Em suma, não há como sequer manter os valores supostamente remanescentes de R\$46,65 no exercício de 2009 e R\$18,04 no exercício de 2010, primeiro, porque neles existem parcelas relativas a mercadorias cuja fase de tributação se encontra encerrada (canetas, colas, lápis – artigos de papelaria), e segundo, porque os demonstrativos às fls. 972/978 estão incompletos, de modo que não se sabe quais as demais mercadorias e respectivos valores.

O lançamento é nulo, por inobservância do devido procedimento legal, além de vícios de forma e conteúdo, implicando falta de certeza e liquidez. A repartição verificará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes no início de nova ação fiscal, sanar alguma pendência porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, se exime de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

Em atendimento ao artigo 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS com base em levantamento quantitativo de estoques realizado nos exercícios de 2009 e 2010. Foi constatada a ocorrência de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, tendo o imposto sido lançado sobre a diferença de maior expressão monetária, a das entradas, com fulcro 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 (receitas de vendas) de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas.

A Junta de Julgamento Fiscal detectou uma série de irregularidades no trabalho elaborado pela fiscalização e a fim de avaliar o acerto, ou não, da Decisão recorrida, faz-se necessário efetuar

um relato abreviado das razões que levaram os julgadores *a quo* a decretar a nulidade do Auto de Infração:

1. na descrição da imputação não foi mencionado que o fato foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados - 2009 e 2010, informação importante, mas que, no caso concreto, não provocou cerceamento do direito de defesa, na medida em que o contribuinte demonstrou ter compreendido como o imposto foi apurado;
2. entretanto, segundo o órgão julgador de piso, houve descumprimento da regra estabelecida no artigo 46 do RPAF/99 e prejuízo ao direito ao contraditório, haja vista que o contribuinte foi intimado no dia 09/07/14 (fl. 2), porém somente no dia 16/07/14 é que lhe foram entregues os arquivos magnéticos com os demonstrativos fiscais (fl. 948);
3. o autuado reclamou que o levantamento foi efetuado com erros nos estoques iniciais e finais, pois os estoques seriam diversos dos constantes no livro fiscal, ao que o autuante rebateu aduzindo que: (i) os arquivos magnéticos continham inconsistências; (ii) intimou o contribuinte para corrigir as divergências, porém ele corrigiu “a maioria”, mas ficou ainda “*sem informar o arquivo 74, referente aos estoques*”; (iii) intimou mais uma vez o contribuinte em relação ao registro 74, porém o tempo foi passando e, “por telefone” e mediante contato pessoal, a contadora da empresa teria dito “*não ter como fazê-lo*”; (iv) por isso, optou por efetuar o levantamento sem os dados relativos aos estoques;
4. o sujeito passivo alegou, ainda, que, por equívoco: (i) as quantidades foram divididas por 10, implicando a existência de mercadorias com quantidades expressas em casas decimais, quando se trata de números inteiros; (ii) houve desconconsideração de notas fiscais de entradas; (iii) não foi levada em conta a existência de mercadorias imunes e sujeitas à substituição tributária.

Como o preposto fiscal não se manifestou sobre todas as alegações do autuado, como determina o § 6º do artigo 127 do RPAF/99, a autoridade julgadora converteu os autos em diligência (fls. 957 a 960) para que o autuante:

1. intimasse o contribuinte a apresentar os arquivos magnéticos com o registro 74 (estoques);
2. conferisse as informações do referido registro 74 com os dados do livro Registro de Inventário (cópia anexa), “*sendo que, nesse cotejo, os estoques iniciais e finais válidos seriam os constantes no Registro de Inventário*”;
3. de posse dos arquivos magnéticos, revisse o levantamento quantitativo, em função dos documentos apresentados pelo contribuinte (demonstrativos de entradas e de saídas e notas fiscais – cópias anexas), “*recomendando que, em caso de divergência entre os documentos fiscais e os arquivos, deveriam prevalecer os dados dos documentos*”;
4. verificasse as questões levantadas pelo autuado relativamente a “produtos iguais” que teriam sido objeto de entradas em embalagens diferentes daquelas que foram processadas nas saídas; quantidades divididas por 10, implicando a existência de mercadorias com quantidades expressas em casas decimais; e desconconsideração de notas fiscais de entradas;
5. analisasse a alegação de que a empresa efetuava operações imunes, isentas ou com imposto pago por antecipação ou substituição tributária, sendo que, “*em caso positivo, e considerando-se que o presente lançamento tem por fundamento o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, deveria ser aplicada a proporcionalidade de que cuida a Instrução Normativa nº 56/07*”.

Em atendimento à diligência (fls. 994 e 995), o autuante informou que o contribuinte disponibilizou os arquivos com o Registro 74 corrigido, bem como os livros de inventário e um *compact disk* (CD) contendo os arquivos dos citados livros, e que, após uma verificação por amostragem, notou que as quantidades dos itens constantes no estoque de mercadorias foram alteradas “*e o resultado foi que nos dois exercícios fiscalizados deixou de haver qualquer*”

diferença na omissão de entradas e ficaram umas poucas na omissão de saídas, com resultado financeiro inexpressivo em relação ao original”.

O órgão julgador de primeira instância observou ainda que, no levantamento originário (fls. 13/18), todas as mercadorias apresentavam estoque inicial “zero”, situação inaceitável, porque, em seu entendimento, não é razoável admitir-se que todas as mercadorias, sem exceção, apresentem estoque zero.

Aduziu também que *“como o registro 74 dos citados arquivos magnéticos não foram apresentados, a autoridade fiscal poderia ter autuado o contribuinte pela inobservância da obrigação acessória (Lei nº 7.014/96, art. 42, XIII-A, “j”), como poderia ter se valido dos estoques constantes no Registro de Inventário (fls. 401/486). Poderia até proceder ao arbitramento da base de cálculo. Só não podia era fazer o que fez: trabalhar com arquivos incompletos”.*

Assinalou que o autuante não cumpriu totalmente a diligência, isto é, não atentou para os demais pontos questionados pelo impugnante, *“porque considerou que o imposto a ser cobrado é insignificante, haja vista os papéis de trabalho (incompletos) por ele apresentados às fls. 972 a 981, dizendo na informação às fls. 961-962 que, com os novos arquivos, deixou de haver qualquer diferença na omissão de entradas e ficaram “umas poucas” na omissão de saídas, com resultado financeiro inexpressivo em relação ao original”.*

Observo que, na informação fiscal em resposta à diligência, somente foram anexados, pelo autuante, alguns demonstrativos incompletos (fls. 964 a 1014).

Por fim, a Junta de Julgamento Fiscal deliberou que não era possível manter sequer o “resultado financeiro inexpressivo” a que se referiu o preposto fiscal (totalizando R\$46,65 no exercício de 2009 e R\$18,04 no exercício de 2010), pelas seguintes razões:

1. o crédito tributário é indisponível e mesmo que se tratasse apenas de centavos, o valor seria devido;
2. *“o novo demonstrativo apresentado relativo ao exercício de 2009 se inicia à fl. 972 e se interrompe bruscamente à fl. 976, estando portanto incompleto. Na coluna “O. Ent.” (omissão de entradas), todas as linhas indicam “zero”. Já na coluna “O. Saí” (omissão de saídas), constam os valores de R\$3,00, R\$1,65, R\$11,00, R\$4,00, R\$1,00, R\$26,00”;*
3. *“quanto ao novo demonstrativo apresentado relativo ao exercício de 2010, ele se inicia à fl. 977 e se interrompe bruscamente à fl. 978, estando portanto também incompleto. Na coluna “O. Ent.” (omissão de entradas), todas as linhas indicam “zero”, e na coluna “O. Saí” (omissão de saídas), constam os valores de R\$1,04, R\$4,00, R\$4,00, R\$4,00 e R\$5,00. Por fim, os demonstrativos às fls. 979/981 também estão incompletos, a impressão foi interrompida no meio de uma linha, e não estão assinados. Aliás, os demais demonstrativos às fls. 972/978 também não foram assinados pelo autuante, deixando assim de atentar para o mandamento do art. 15, II, “c”, c/c o § 2º, do RPAF”;*
4. *“embora o autuante afirme que no levantamento não haveria um único item na situação tributária de “isento” ou “substituição tributária”, observo que praticamente a metade das mercadorias objeto do levantamento é composta de mercadorias do regime de substituição tributária – produtos de papelaria, art. 353, II, item 38, do RICMS/97 –, tais como cadernos, lápis, canetas, colas, envelopes, papel fotográfico, cartolina, tinta guache, etc”.*
5. *“há inclusive casos de imunidade, pois no levantamento foram incluídos dicionários e minidicionários (livros)”. “Aliás, nos demonstrativos (incompletos) às fls. 979/981, na última coluna, “Tributação na Saída”, em cada linha consta “Não”. Ou seja, as mercadorias ali discriminadas não são tributadas nas saídas. Note-se que, embora inicialmente tivessem sido apuradas omissões de entradas superiores às de saídas, ao cumprir a diligência o autuante reconheceu que não havia omissões de entradas, só de saídas”.*

Finalmente, o órgão julgador de piso concluiu que houve *“inobservância do devido*

procedimento legal, além de vícios de forma e conteúdo, implicando falta de certeza e liquidez”.

Por tudo quanto foi exposto, resta patente, em meu entendimento, que a Decisão recorrida não merece reparos, porque a autuação realmente padece de vícios formais e materiais intransponíveis, não havendo nenhuma certeza da existência sequer dos valores “inexpressivos” apurados pela autoridade lançadora, após a realização da diligência determinada pela Primeira Instância.

Dessa forma, deve ser mantida a Decisão de Primeira Instância, com fulcro na alínea “a” do inciso IV do artigo 18 do RPAF/99, a seguir transcrito:

Art. 18. São nulos:

(...)

IV - o lançamento de ofício:

a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e homologar a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **232854.0004/14-6**, lavrado contra **BAHIA DIGITAL LTDA. – EPP**.

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

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - RELATORA

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS