

PROCESSO - A. I. Nº 203459.0015/14-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e INBRANDS S.A.
RECORRIDOS - INBRANDS S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 068-04/17
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 13/04/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0039-11/18

EMENTA. ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A Lei nº 7.014 em seu art. 4º autoriza a presunção legal de que a falta de registro de entradas de mercadorias corresponde à ausência de saídas, e tais receitas sendo omitidas, é que permite tais aquisições. O Recorrente não indicou erros no levantamento, apenas trouxe os livros fiscais sem qualquer indicativo de erros materiais. Comprovada omissão de entradas mediante demonstrativos de levantamento quantitativo de estoques. Infração 1 procedente. **2. UTILIZAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE CRÉDITO FISCAL.** De fato, pela simples observância do demonstrativo de fl. 143, há claramente ANTECIPAÇÃO PARCIAL – CRÉDITO MAIOR QUE PAGAMENTOS e não a utilização antecipada de crédito fiscal decorrente de pagamento de antecipação parcial. Não há correlação entre a descrição da infração e o demonstrativo apresentado. Mantida a Decisão recorrida – Infração 2 improcedente. Negada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Tratam-se de Recursos de ofício e Voluntário interpostos em relação a Decisão proferida pela 4ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão de fls. 596/607) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência, lavrado em 30/06/2014, com valor lançado de R\$95.048,89, decorrente das seguintes infrações.

Infração 01 - Falta de recolhimento de 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 entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Exercícios de 2010, 2011 e 2012. Valor: R\$49.683,33 com multa de 100%

Infração 02 - Utilização antecipada de crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria(s) objeto de antecipação parcial, antes mesmo de seu recolhimento – meses de janeiro, maio, julho, outubro e novembro de 2010, setembro, outubro e dezembro de 2011 e janeiro, fevereiro abril e novembro de 2012. Valor: R\$46.265,56. Multa de 60%

Após apresentação da defesa (fls. 180/201) e da informação fiscal (fls. 529/30), da diligência solicitada à fl. 533, e manifestação do Recorrente às fls. 553/70, o auto foi julgado Procedente em Parte conforme voto abaixo, em resumo:

VOTO

A empresa traz questões de nulidades ao Auto de Infração que passo a analisá-las. Alega, inicialmente e em resumo, a “falta de indicação precisa das infrações supostamente cometidas”, uma vez que diante dos fatos apresentados pela fiscalização não pode saber quais seriam as omissões de operações e prestações que deram

azo à imposição da multa, em completa dissonância com o quanto disposto no art. 39 RPAF/BA.

Ao analisar o PAF denota-se que as infrações estão claramente expressas, individualizadas e descritas no corpo do Auto de Infração, não havendo confusão nas suas descrições, que são claras e objetivas. Inclusive foi observado no corpo do Auto de Infração que se apurou, de igual forma, em relação a infração 01, omissões de saídas de mercadorias em todos os exercícios fiscalizados.

Em relação à infração 02, embora tenha havido equívoco do autuante quando anexou aos autos o levantamento fiscal e a prova material (cópia do Livro de Registro de Apuração do ICMS e Relação de DAEs de Pagamento) este fato não aconteceu em relação a entrega à empresa como resta provado pela própria defesa à fl. 198, onde ela apresentou o levantamento e a relação de DAEs de pagamento.

E, relembro, neste momento, as disposições do § 2º do art. 18, do RPAF/BA: Não se declarará a nulidade sem prejuízo ou em favor de quem lhe houver dado causa ou se o ato praticado de forma diversa houver atingindo a sua finalidade. Diante do exposto, a arguição de nulidade na forma apresentada é rejeitada já que o princípio da estrita legalidade foi obedecido, não havendo que se falar em desobediência a ampla defesa.

Pelo exposto, é rejeitada esta questão de nulidade levantada pelo impugnante. No mérito, a infração 01 trata da falta de recolhimento de 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 entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas e mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, nos exercícios de 2010, 2011 e 2012.

Primeiramente é necessário pontuar, mais uma vez, que a infração encontra-se calcada nos livros e documentos fiscais da empresa, que os tem em sua posse. Em assim sendo, ao contrário do que afirma o impugnante o imposto ora exigido não recaiu sobre as omissões de entradas, mas sim sobre as receitas de vendas ocultadas ao fisco, não havendo qualquer sentido aqui se discutir o que manda a boa técnica tributária empresarial, ou seja, se deixar de escriturá-las, não pode a empresa absorver os créditos fiscais a que tem direito em obediência ao princípio da não cumulatividade do ICMS, nem, tampouco, que se punisse os seus fornecedores.

Caberia ao impugnante apresentar, especificadamente e não de forma genérica, o erro cometido no levantamento fiscal, inclusive para que esta JJF pudesse, caso necessário, demandar diligência fiscal. A simples apensação de cópias dos livros Registro de Inventário dos exercícios fiscalizados e dizer que não foram considerados, quando resta provado nos autos de que foram, não produz motivação para tal procedimento.

No mais, é evidente que devoluções, trocas, perdas e furtos ocorrem no ramo de atividade do impugnante, ou em outros ramos comerciais. Não se discute de que perdas devem ser computadas em um levantamento quantitativo dos estoques para que não hajam distorções nas quantidades levantadas. Este fato não está em discussão. A posição que aqui se deve pautar é como a legislação tributária trata tais eventos.

Assim, a legislação tributária deste Estado prevê, de forma clara e específica, todos os procedimentos que devem ser seguidos para ajustes dos estoques da empresa, inclusive para que não aconteçam “ajustes de inventário” no final do ano financeiro e fiscal, lançados indevidamente, e, por exemplo, em sua contabilidade.

Desta forma, razão não assiste ao autuado em pretender desconstituir a infração em lide com tal argumento, diante da impossibilidade material de se proceder a quantificação das mercadorias, uma vez que restou nos autos, sem qualquer prova em contrário, que a empresa procedeu aos corretos lançamentos expressamente exigidos na legislação, em casos de devoluções, perdas, trocas, quebras e furtos.

Por fim, os levantamentos quantitativos dos estoques estão calcados nos livros e documentos fiscais da própria empresa. O defendente não trouxe aos autos qualquer prova material para embasar seus argumentos, nem, e igualmente, contrária à autuação, como deveria fazê-lo caso constataste algum erro cometido pela fiscalização. Por consequência e neste momento, somente posso manter em sua totalidade a infração 01.

A infração 02 diz respeito da utilização antecipada de crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias objeto de antecipação parcial, antes mesmo de seu recolhimento nos meses de janeiro, maio, julho, outubro e novembro de 2010, setembro, outubro e dezembro de 2011 e janeiro, fevereiro abril e novembro de 2012.

Neste momento, ressalto de que o direito à utilização do crédito fiscal pelo contribuinte nasce, via de regra, no momento do seu recolhimento ou pagamento. Por tal motivo, e para o específico caso da presente lide, é que ambas as normas regulamentares em relação a antecipação parcial tributária determinam.

O que se denota é que, possivelmente, a empresa lançou crédito fiscal a maior de antecipação parcial na sua escrita fiscal (no entanto tal fato não faz parte da presente lide), mas não a tomada de crédito antecipado, pois somente se creditou do imposto quando do seu recolhimento ou pagamento em obediência a norma regulamentar.

Por seu turno, o autuante, ao contrário do procedimento da empresa, equivocou-se no seu entendimento da legislação. Assim, dou como exemplo o mês de janeiro de 2010 já que o seu procedimento é o mesmo para os demais meses. Janeiro de 2010 - somente considerou como legítimo de escrituração no RAICMS o crédito fiscal

de R\$837,66 e glosou a diferença entre R\$7.662,04 lançado no nominado livro e este valor pago, exigindo a diferença de R\$6.824,38.

Acontece que o valor de R\$837,66 (antecipação parcial de janeiro) somente foi recolhido em 25 de fevereiro de 2010. Em assim sendo, tal valor jamais poderia ter sido escriturado no RAICMS no mês de janeiro, somente podendo ser escriturado no mês de fevereiro, conforme comando da norma regulamentar. Ou seja, agiu exatamente da forma que acusou. Diante de tudo ora exposto, não restou configurada a infração imputada ao sujeito passivo. Por consequência, é ela improcedente. Em assim sendo, meu voto é pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração no valor de R\$49.683,33, referente à infração 01 com a improcedência da infração 02.

A junta recorreu de ofício a uma destas Câmaras do Conselho, em virtude da improcedência da Infração 2.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 617/29, em face do acórdão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração. Ao analisar o feito, a Quarta Junta de Julgamento Fiscal entendeu por julgar Procedente em Parte o Auto de Infração, mantendo a infração 1 e julgando Improcedente a infração 2.

Todavia, apesar do brilhantismo da decisão quanto à improcedência da infração 2, o ora Recorrente não pode se conformar com o entendimento da Junta em relação ao afastamento das nulidades suscitadas na Impugnação e, em especial, à manutenção da Infração 1, pelos motivos que passa a expor.

A decisão ora recorrida entendeu pela rejeição do pedido de nulidade do Auto de Infração, afirmando que as acusações foram suficientemente fundamentadas pelo fiscal autuante. De acordo com a Junta julgadora, as infrações estão claramente expressas, individualizadas e descritas no corpo do Auto de Infração.

Em atenção à referida exigência, no âmbito administrativo, é basilar que a fundamentação da infração seja clara e objetiva, possibilitando que o autuado exerça, de forma ampla, o seu direito de defesa garantido constitucionalmente.

Ou seja, é essencial que os elementos contidos no Auto de Infração não gerem dúvidas e/ou obscuridades acerca da imposição fiscal, para que, uma vez precisamente identificados, o autuado exerça a sua defesa, sob pena de afronta aos princípios constitucionais acima citados.

Contudo, dispensando uma análise mais apurada ao relatório do Auto de Infração, chega-se à conclusão de que não consta no relato do fiscal o mínimo de informação necessária à defesa, bem como sequer existe confronto entre suas imputações e os dados fornecidos pelo Recorrente, de modo que fosse possível se vislumbrar quais seriam as entradas e saídas de mercadorias que teriam deixado de ser contabilizadas e/ou omitidas, restando evidente, portanto, que os lançamentos fiscais não contêm todos os elementos necessários elencados no artigo 39 do Decreto Estadual nº 7.629/99.

Ou seja, o fiscal se limita a elaborar planilha com dados internos que em nada justificam a autuação, as supostas divergências nas entradas e saídas da Empresa, pelo que a peça acusatória fere o artigo 123 da Lei nº 3.956/81, impedindo o Recorrente o exercício da garantia constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

A esse respeito, o Recorrente recorda que, como é de conhecimento, o Auto de Infração deve conter requisitos básicos de validade, dentre os quais se insere a correta capitulação do fato, pois, se assim não fosse, poderia a autoridade fiscal lançar mão da infração mais esdrúxula e imputá-la ao particular sem qualquer base legal.

Ora, não cabe ao contribuinte "adivinhar" a matéria envolvida na autuação, nem mesmo delimitar a matéria tributável nos lançamentos, mas compete sim, e tão somente, ao Fisco fazê-lo, posto que sua atividade é plenamente vinculada.

Sendo assim, impõe-se reforma do r. acórdão proferido pela 4ª Junta de Julgamento Fiscal para que seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração aqui combatido, por implicar em evidente cerceamento ao direito de defesa do Recorrente.

DA INEXISTÊNCIA DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS CONSTATADO PELA APURAÇÃO DE DIVERGÊNCIAS TANTO DE ENTRADA COMO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS - INFRAÇÃO 01- ANOS

DE 2010, 2011 E 2012

Ainda que, por algum lapso, não se anule o Auto de Infração em tela, no mérito, em referência à Infração 1, este também não pode prosperar. Conforme já exposto no presente Recurso Voluntário, a Junta de Julgamento Fiscal brilhantemente afastou a exigência perpetrada na Infração II, contudo, manteve a Infração 1, sob o argumento de que *"se presume a ocorrência de operações ou de prestações sem pagamento do imposto sempre que se verificar, entre outras, entradas de mercadorias ou bens não registradas"*.

Com a devida *vênia*, é evidente o equívoco cometido pela fiscalização e repetido pelo órgão julgador *a quo*. Em síntese, a fiscalização afirma que o Recorrente deixou de escriturar entradas e saídas de mercadorias, furtando-se, assim, de recolher o imposto. Vê-se, portanto, que crê a fiscalização que o Recorrente, *"ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e não contabilizadas, no mesmo exercício"*.

De plano, o Recorrente esclarece que não procede a afirmação da fiscalização de que deixou de escriturar entradas de mercadorias. Aliás, não há qualquer razão para o Recorrente proceder desta forma, pois isso seria prejudicial aos seus próprios interesses.

Ademais, a Quarta Junta de Julgamento Fiscal demonstra estar de acordo com o fiscal, quando este afirma que *"o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e não contabilizadas, no mesmo exercício"*.

No entanto, como elucidado pelo ora Recorrente em sua Impugnação, não existe essa "presunção legal" indicada pelo i. Fiscal. A este respeito, cumpre esclarecer o que diz a Lei nº 7.014/96:

"Art. 4º

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas".

Da leitura da norma acima transcrita, fica claro que o legislador, de fato, impôs presunção de que há operação sem pagamento do imposto quando for verificado que ocorreram entradas de mercadorias sem registro.

No entanto, como já exposto acima, é evidente que nenhuma empresa se beneficia em deixar de escriturar entrada de mercadorias, pois, nesse caso, deixa de registrar o crédito do imposto. Válido ressaltar, ainda, que o acórdão combatido em momento algum refuta tal argumento.

Portanto, não há a menor dúvida que o diploma legal citado existe para punir aqueles que efetivamente se beneficiam de eventuais entradas não registradas, e, considerando-se que o fato gerador do tributo, o único beneficiado seria a pessoa jurídica que promoveu a saída da mercadoria. Se fosse o caso, então, que se punissem as fornecedoras do Recorrente.

Não se pode jamais deixar de ter em mente que o ICMS tributa a saída de mercadorias, jamais as entradas, salvo nas exceções expressamente previstas no art. 2º do RICMS, que claramente não se aplicam ao caso.

Isto porque, a bem da verdade, as supostas diferenças encontradas pelo auditor decorrem exatamente da desconsideração dos estoques finais do Recorrente, que, reitere-se, nunca deixou de escriturar saídas ou mesmo entradas de mercadorias de seus estabelecimentos, sendo certo que eventuais diferenças se justificam por devoluções, trocas, perdimentos e até mesmo furtos de mercadorias, conforme atestam os livros de apuração já apresentados a esta fiscalização, bem como pelos livros de Inventários juntados a presente (vide doc. 04 da Impugnação).

Ou seja, embora tenha feito prova de suas alegações, fato é que a Junta Julgadora teve acesso ao Livro de Inventário da Empresa, documentação hábil e idônea para comprovar o estoque do contribuinte e, por consequência, todo o alegado na defesa. Todavia, o órgão colegiado insiste em afirmar que o Recorrente não apresentou documentação alguma, patentemente violando o

princípio da verdade material, conduta deveras rechaçada no contencioso administrativo.

Portanto, é evidentemente improcedente o lançamento fiscal, que decorre da inexplicável desconsideração de todas as movimentações do Recorrente, sendo absolutamente injustificável a manutenção da mencionada infração.

Diante de todo o exposto, requer seja provido o presente Recurso Voluntário, para que, reformando-se o acórdão ora recorrido, seja declarado nulo o Auto de Infração nº 203459.0015/14-7 ou, caso assim não se entenda, seja o mesmo julgado improcedente quanto à Infração 1, mantendo-se afastada a exigência quanto à Infração 2, pelas razões acima aduzidas.

VOTO

Em preliminar de nulidade, o Recorrente sustenta o argumento de que o Auto de Infração deve conter requisitos básicos de validade, dentre os quais insere a correta capitulação do fato, e que não cabe ao contribuinte "adivinhar" a matéria envolvida na autuação.

As duas infrações estão suficientemente descritas para serem compreendidas, a primeira pelo levantamento quantitativo de estoques, acompanhado dos demonstrativos, e a segunda pela utilização antecipada de crédito fiscal decorrente de pagamento de ICMS antecipação parcial, acompanhada também do demonstrativo correspondente à fl. 143, que à luz da defesa apresentada a Relatora *a quo*, não apenas negou a preliminar de nulidade, como inclusive julgou Procedente a primeira infração diante das provas apresentadas ao processo.

A defesa em prol da nulidade se encontra desconectada da realidade dos fatos descritos, visto que há perfeita descrição, capitulação e as provas estão disponíveis para apreciação. Denegada a preliminar de nulidade.

De início aprecio o Recurso de Ofício em função da Improcedência da infração 2. Trata-se de lançamento de crédito fiscal supostamente antecipado, por conta de pagamentos de antecipação paga, e utilizada antes mesmo do recolhimento do imposto.

A Relatora diz que se denota que possivelmente, a empresa lançou crédito fiscal a maior de antecipação parcial na sua escrita fiscal e, no entanto, tal fato não faz parte da presente lide, pois o Recorrente somente se creditou do imposto quando do seu recolhimento ou pagamento em obediência a norma regulamentar.

Tomou como exemplo o mês de janeiro de 2010 já que o seu procedimento é o mesmo para os demais meses. Janeiro de 2010 - somente considerou como legítimo de escrituração no RAICMS o crédito fiscal de R\$837,66 e glosou a diferença entre R\$7.662,04 lançado no nominado livro e este valor pago, exigindo a diferença de R\$6.824,38.

Acontece que o valor de R\$837,66 (antecipação parcial de janeiro) somente foi recolhido em 25 de fevereiro de 2010. Em assim sendo, tal valor jamais poderia ter sido escriturado no RAICMS no mês de janeiro, somente podendo ser escriturado no mês de fevereiro, conforme comando da norma regulamentar. Ou seja, agiu exatamente da forma que acusou. Diante de tudo ora exposto, não restou configurada a infração imputada ao sujeito passivo. Por consequência, é ela improcedente.

De fato, pela simples observância do demonstrativo de fl. 143, há claramente ANTECIPAÇÃO PARCIAL – CRÉDITO MAIOR QUE PAGAMENTOS e não a utilização antecipada de crédito fiscal decorrente de pagamento de antecipação parcial. Não há correlação entre a descrição da infração e o demonstrativo apresentado. Mantida a Decisão recorrida – Infração 2 Improcedente.

Já o Recurso Voluntário da infração 1, conforme se constata do levantamento quantitativo de estoques, feita dentro dos parâmetros da Portaria nº 445/98, com estoque inicial, compras, vendas e estoque final dos itens demonstrados, aponta para a omissão de entrada de mercadorias, ao invés de omissão de saídas.

No caso da omissão de saídas, constata-se prova direta, de que o contribuinte está com estoque

final de mercadorias inferior ao cálculo, o que comprova a saída sem emissão de documentos fiscais. No caso de omissão de entradas, ocorre o oposto, o estoque final aponta saldo a maior que o esperado no cálculo, o que significa que houve aquisições, porém, sem o registro de entrada.

A sonegação do imposto, de forma direta ocorre evidentemente quando se comprova a omissão de saídas, contudo a legislação tributária autoriza a presunção legal de omissão de saídas, pela ausência do registro de entradas, omissão esta que cabe prova em contrário, e evidentemente tal prova se constituiria ou pela apresentação das notas fiscais de entrada, ou por erro de somatório do levantamento do autuante. O Recorrente não fez uma coisa, nem outra. Não apresentou notas de entrada, tampouco apresentou erros no quantitativo minuciosamente demonstrado.

Após apelar para a nulidade, argumentou que não há qualquer razão para o Recorrente proceder desta forma, pois isso seria prejudicial aos seus próprios interesses, uma vez que é evidente que nenhuma empresa se beneficia em deixar de escriturar entrada de mercadorias, pois, nesse caso, deixa de registrar o crédito do imposto e que é válido ressaltar, ainda, que o acórdão combatido em momento algum refuta tal argumento.

Pois bem, aqui no presente Recurso vou refutar. Primeiro, a empresa não pode se valer da simples negativa do cometimento da infração, conforme dispositivo do RPAF:

Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Segundo, não procede o raciocínio lógico do Recorrente quando diz que nenhuma empresa se beneficia em deixar de escriturar entradas, pois estaria deixando de registrar o crédito do imposto.

Ora, o crédito pelas entradas, ainda que deixado de registrar e ser somado de forma positiva na conta-corrente de ICMS, uma vez por hipótese que a compra seja interestadual a 7%, a saída sem nota e sem o respectivo débito, a partir da margem de valor agregado e aplicando-se 17%, torna-se altamente vantajosa do ponto de vista tributário. Assim, é incongruente tal argumento.

Por outro lado, a Lei nº 7.014/96 em seu art. 4º autoriza a presunção legal de que a falta de registro de entradas de mercadorias corresponde à ausência de saídas, e tais receitas sendo omitidas, é que permite tais aquisições. O Recorrente não indicou erros no levantamento, apenas trouxe os livros fiscais sem qualquer indicativo de erros materiais. Comprovada omissão de entradas mediante demonstrativos de levantamento quantitativo de estoques. Infração 1 Procedente.

Frente ao exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e ao Recurso Voluntário. Auto de Infração Procedente em Parte.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **203459.0015/14-7**, lavrado contra **INBRANDS S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$49.683,33**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de fevereiro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

