

PROCESSO - A. I. Nº 278996.0010/16-2
RECORRENTE - PELZER DA BAHIA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0021-03/18
ORIGEM - IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTERNET 06/09/2019

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0203-11/19

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. Na apuração de diferenças tanto de saídas como de entradas, através de auditoria de estoque, num mesmo exercício, deve-se exigir o imposto relativo à base de cálculo de maior valor monetário; **b)** MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Razões recursais insuficientes à reforma da Decisão recorrida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. Caracterizado o descumprimento da obrigação tributária acessória de registrar os documentos fiscais no estabelecimento destinatário das mercadorias. Rejeitadas preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 3ª JJF, através do Acórdão nº 0021-03/18, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, o qual foi lavrado para exigir o débito de R\$311.000,35, em razão da constatação de quatro irregularidades, todas objeto do Recurso Voluntário, a saber:

Infração 1 – Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$89.933,04, relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2012.

Infração 2 - Falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, no valor de R\$53.600,09, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício fechado de 2012.

Infração 3 - Multa no valor de R\$54.960,64, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias, sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, nos exercícios de 2012 a 2015.

Infração 4 - Multa no valor de R\$112.506,58, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias, não tributáveis, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, nos exercícios de 2012 a 2014.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$301.592,13, após considerar que o lançamento de ofício preenche todos os requisitos do devido processo legal e, no mérito, consignar que:

VOTO

[...]

No mérito, as Infrações 01 e 02 foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques de mercadorias no exercício fechado 2012, consoante demonstrativo acostado às fls. 11 a 27. Sendo exigido o imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis - Infração 01 e a falta de retenção e o consequente recolhimento do imposto na condição de contribuinte substituto das omissões de saídas apuradas relativas às mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária - Infração 02.

[...]

No tocante a alegação de que os estoques inicial e final adotados no levantamento fiscal foram arbitrados, não

deve prosperar, tendo em vista que o autuado não apontou de forma inequívoca quais as quantidades e os itens com divergências. Logo, além do levantamento fiscal ter sido realizado com base em sua EFD, uma mera alegação desprovida de suporte probatório não tem o condão de abalar a consistência da apuração, cujo teor lhe fora integral e pormenorizadamente fornecido.

Em relação aos itens “b” e “c”, esta 3ª JJF converteu os autos em diligência para que fosse verificado com base em suas documentação e escrituração fiscal do Autuado se no período fiscalizado, efetivamente, o estabelecimento autuado somente realizou operação de saídas com a Ford Motor Company Brasil Ltda. e, caso fossem constatadas operações de saídas destinadas a empresas, que não à Ford, juntasse aos autos, por amostragem, cópias da comprovação do apurado.

O Autuate informou no resultado da diligência que de acordo com sua escrituração o Autuado promoveu saídas para os seguintes contribuintes: Espumacar da Bahia Industria e Comércio Ltda., Intertrim Ltda., Pelzer da Bahia Ltda. CNPJ: 02.441.724/0001-04, Dystray Indústria e Comércio EIRELI e Inylbra Indústria e Comércio Ltda.

Esclareceu também o Autuante que o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias abrangeu somente as operações de aquisições de mercadorias para revenda, tanto no Estado da Bahia, quanto no Estado de São Paulo.

Logo, fica patente nos autos que não deve prosperar a alegação da defesa de que promove saídas exclusivamente para a Ford, bem como que as vendas realizadas no período fiscalizado foram destinadas a utilização como matéria prima ou insumo.

Em suma, consigno que as omissões apuradas decorreram da aplicação de roteiro de auditoria de estoques em devida conformidade com a Portaria 445/98, não se configurando, portanto, como qualquer tipo de arbitramento como sugeriu o defendente. Eis que, o procedimento adotado se alicerça na movimentação dos estoques do defendente no período, devidamente lastreada na documentação e escrita fiscais, cujas operações encontram-se individualizadamente explicitada nos demonstrativos de apuração e de débito.

Concluo pela subsistência das Infrações 01 e 02.

Os itens 03 e 04 da autuação acusa o sujeito passivo de ter promovido entradas no estabelecimento autuado sem o devido registro na escrita fiscal de mercadorias sujeitas a tributação - Infração 03 e de mercadorias não tributáveis - Infração 04, conforme demonstrativos acostados às fls. 28 a 39.

Em sede de defesa o Impugnante apresentou duas relações de notas fiscais, uma com operações de mercadorias tributáveis e outra com mercadorias não tributáveis, fl. 65, alegando que, por um erro interno em seus arquivos, foram escrituradas no estabelecimento da empresa de I.E. nº 054.469.462. Explicou que o imposto incidente foi devidamente recolhido pelo referido estabelecimento.

Colacionou também aos autos uma lista de notas fiscais informando que foram canceladas por não terem as operações nelas consignada sido realizadas e pugnou pelo cancelamento dessas infrações.

O Autuante, em sede de informação fiscal asseverou que, depois de examinar a documentação acostas aos em relação às notas fiscais elencadas pela defesa como tendo sido canceladas, constatou que, efetivamente, foram canceladas pelo emitente e, erroneamente incluídas no levantamento fiscal. Informou que elaborou novo demonstrativo de débito excluindo as notas fiscais canceladas da apuração do débito das Infrações 03 e 04 e acostou às fls. 121 e 123 a 128.

[...]

Depois de examinar os elementos que emergiram do contraditório em torno da acusação fiscal envolvendo as Infrações 03 e 04, constato que assiste razão ao Autuante no que diz respeito a exclusão do levantamento fiscal as notas fiscais que foram comprovadamente canceladas.

Observe também que não deve prosperar a tese do Impugnante para que sejam considerados os registros das notas fiscais destinadas ao estabelecimento autuado que por erro em seus arquivos foram escrituradas em outro estabelecimento da empresa, assinalando que o imposto foi recolhido por este estabelecimento.

Não há razão para compactuar com o entendimento da defesa, ante a indiscutível autonomia dos estabelecimentos no âmbito do ICMS, preconizada que é expressamente pela legislação de regência. É indubitosa a repercussão deletéria na apuração do ICMS do estabelecimento autuado, se as mercadorias, de fato, nele ingressaram e a escrituração dessas entradas foram efetuadas em estabelecimento distinto.

Entendo ser irremediável o procedimento adotado pelo Autuado e não deixa dúvida de que, em relação a essas mercadorias resta devidamente caracterizado o cometimento da obrigação acessória que visa manter o controle pelo fisco das operações realizadas pelos contribuintes do imposto.

Ademais, não estar a se tratar de exigência do imposto, e sim, com já dito, de sanção por nítido descumprimento de obrigação acessória.

Nestes termos, acolho o novo demonstrativo contemplando a exclusão das notas comprovadamente canceladas elaborado pelo Autuante e acostada às fls. 121 e 123 a 128, que reduz o valor da Infração 03 para, R\$51.845,82 e para R\$106.150,18, a Infração 04.

Assim, concluo pela subsistência parcial das infrações 03 e 04.

No Recurso Voluntário, às fls. 184 a 202 dos autos, o recorrente, em relação às infrações 1 e 2, reitera sua arguição de nulidade por ausência de comprovação do estoque inicial e final, assim como de demonstração da metodologia seguida para arbitramento, eis que, segundo o apelante, não pode a fiscalização apenas presumir a quantidade de produtos existentes no estoque no início do mês de dezembro de 2012, bem como que todos aqueles produtos tenham saído do estabelecimento no fim do mês. Sustenta ser dever do fisco provar a quantidade e os valores existentes em estoque e a saída de todos os produtos, o que não foi regularmente feito pelo fisco.

Assim, diante da insuficiente ausência de provas e da demonstração da metodologia seguida pelo fiscal, o recorrente sustenta ter sido ferido seu direito de defesa, visto que não tem condições de impugnar a metodologia e os valores constantes no levantamento fiscal, razão de requerer a nulidade do lançamento de ofício, nos termos do art. 18, II, do RPAF.

Em seguida, reproduz o enquadramento legal atribuído à infração 1 na peça vestibular para concluir que o autuante não deixa expresso em qual dos incisos do art. 23-B da Lei nº 7.014/96 se aplica o suposto ilícito praticado pelo recorrente, em flagrante violação da legalidade, conforme art. 129, §1º, do COTEB, do que enseja sua nulidade, por ausência de especificação e violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa. Aduz que tal fato também se repete na infração 2.

Alega que as infrações 3 e 4 também estão eivadas de nulidade, eis que a fundamentação legal é genérica ao atribuir art. 322, “incisos e parágrafos”, cujo dispositivo contém inúmeros incisos e parágrafos, o que fere a segurança jurídica e a proteção da confiança de que a parte tenha de adivinhar, por meio de dons divinatórios, em qual inciso ou parágrafo pretensamente incidiu.

Aduz que tais fatos impedem que o recorrente conheça quais os fatos que efetivamente lhe são imputados, realizando apenas imputação genérica, que poderia ser utilizada para embasar outros casos concretos, o que tornam nulas as infrações 3 e 4.

No mérito, quanto às infrações 1 e 2, o recorrente sustenta que não “assiste” razão a JJF ao refutar sua alegação de que os estoques inicial e final adotados no levantamento fiscal foram arbitrados, sob a justificativa do órgão julgador de que tal alegação não deve prosperar por se encontrar desprovida de suporte probatório. Aduz o apelante que não assiste razão a JJF, pois não se trata de acusação de arbitramento, necessitando-se apenas confrontar a quantidade de produtos em estoque, no início do mês de dezembro/2012 e a quantidade de produtos informados pela auditoria fiscal.

Em seguida, o recorrente passa a transcrever as acusações fiscais para concluir que as saídas de mercadorias sem a emissão de notas fiscais se sustentam em auditoria de estoques que arbitrou valores dos estoques inicial e final, sem demonstrar a metodologia aplicada, pois, conforme já provado, nas Declarações e Apurações Mensais do ICMS – DMA do período de janeiro a dezembro de 2012, a quantidade dos produtos em estoque, no início do mês de dezembro de 2012, não é compatível com os valores apontados pela auditoria de estoques, bem como faz prova de que não houve saídas de todos os produtos.

Especificamente à infração 2, o recorrente aduz que as mercadorias são, na verdade, matérias-primas utilizadas no estabelecimento industrial do ramo automobilístico, gerando outro produto, cuja hipótese não se submete ao regime de substituição tributária do ICMS, em razão do art. 8º, §8º, III da Lei nº 7.014/96.

Quanto às exações 3 e 4, o recorrente aduz que a JJF excluiu do levantamento fiscal as notas fiscais efetivamente registradas, todavia, manteve aquelas escrituradas em outro estabelecimento seu. Diz que tal fato se trata de dupla exigência do fisco, eis que o tributo relativo àquela mercadoria foi recolhido aos cofres públicos e manter a exigência, em razão da autonomia dos estabelecimentos, é admitir que o fisco pode se enriquecer ilicitamente com base no erro do contribuinte. Aduz que tal posição viola o princípio da legalidade tributária e da própria vedação do confisco, já que não há dano que justifique a imposição de multas por descumprimento de obrigação acessória, eis que, por ledor erro interno de seus arquivos, algumas notas fiscais foram escrituradas na Inscrição Estadual nº 054.469.462 e referem-se a mercadorias tributadas e não tributadas, as quais relacionam os documentos fiscais.

Por fim, o recorrente requer que o Recurso Voluntário seja provido, para que a Decisão recorrida

seja reformada com a improcedência do lançamento efetuado.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância quanto às quatro infrações que compõem o lançamento de ofício.

Inicialmente, quanto à arguição de nulidade sob a alegação de que houve cerceamento ao direito de defesa em virtude de os enquadramentos legais das infrações terem sido genéricos, há de esclarecer que as exações se encontram devidamente precisas, como também foram, analiticamente, demonstradas nos papéis de trabalho às fls. 11 a 38 dos autos, os quais exemplificam os arquivos consolidados em mídia eletrônica, cuja cópia foi entregue ao sujeito passivo, conforme recibo à fl. 40, com as informações necessárias, o que já afasta qualquer dúvida no enquadramento legal realizado. Em consequência, ao contrário do que afirma o recorrente, o lançamento de ofício permitiu ao contribuinte pleno exercício ao direito de defesa, em que pese demonstrar não ter o que contrapor.

Ademais, o art. 18, § 2º, assim como o art. 19, do RPAF, estabelecem que não se decretará a nulidade sem prejuízo e que o erro na indicação de dispositivo legal não implica em nulidade, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Assim, não há como acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração, sob esta ótica, pois houve o pleno exercício de defesa pelo contribuinte e nele restou explícito o conhecimento do que estava sendo acusado, conforme se pode comprovar das próprias razões recursais apresentadas.

Igualmente, rejeito a nulidade arguida relativa às exações 1 e 2, eis que o estoque inicial e final, assim como a demonstração da metodologia aplicada na auditoria de estoque estão explicitados no demonstrativo de fls. 11 e 12 dos autos, o qual deriva das espécies de mercadorias auditadas:

- 1) existentes nos estoques iniciais do exercício de 2012, conforme estoques finais em 31/12/2011 constantes do Registro de Inventário, às fls. 13 a 19 dos autos, somados;
- 2) às quantidades entradas com notas fiscais no referido exercício, consoante exemplo às fls. 20 e 23 dos autos, cujos totais quantitativos foram deduzidos dos estoques finais existentes em 31/12/2012, tidos como “zero”, obtendo-se as saídas reais, as quais foram comparadas com;
- 3) as quantidades saídas com notas fiscais no referido exercício, consoante exemplo às fls. 25/27 dos autos, apurando-se as quantidades omissas;

Válido registrar que o sujeito passivo, detentor dos seus livros e notas fiscais, não apresenta qualquer prova documental a desabonar ou desqualificar os dados apurados na auditoria de estoque.

Também, deve-se ressaltar que o levantamento fiscal, consoante consignado à fl. 12 dos autos, refere-se ao período fiscalizado de 01/01/2012 a 31/12/2012. Logo, descabe a alegação recursal de que “... não pode a fiscalização apenas presumir a quantidade de produtos existentes no estoque no início do mês de dezembro de 2012, bem como que todos aqueles produtos tenham saído do estabelecimento da Recorrente no fim do mês”, pois, repise-se, o período fiscalizado inicia em janeiro de 2012 e, como tal, utiliza-se o estoque final do exercício de 2011 como estoque inicial do período fiscalizado, sendo impertinente a alegação relativa ao estoque inicial de dezembro de 2012.

No que tange às saídas *no fim do mês*, caberia ao recorrente demonstrar a existência de estoque final em 31/12/2012, ou seja, o Registro de Inventário com estoque em 31/12/2012 diverso de “zero”, como consignado na auditoria de estoque, em relação às espécies de mercadorias auditadas.

No mérito, em relação à infração 1, o recorrente repete sua alegação de que os fatos narrados pela fiscalização não se coadunam com a realidade, na medida em que evidencia discrepância entre a quantidade dos produtos em estoque, no início do mês de dezembro/2012 e as quantidades informadas pela auditoria fiscal, concluindo que o autuante arbitrou valores dos estoques inicial e final, sem demonstrar a metodologia aplicada.

Conforme já dito, há de se salientar que a auditoria de estoque realizada, pela qual se apurou

diferenças de estoque por espécie de mercadorias tanto de entradas como de saídas, se baseou em documentos fiscais e dados fornecidos pelo próprio contribuinte através de sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) enviada à Secretaria da Fazenda, em cumprimento às exigências legais, tendo a aludida auditoria sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, conforme mídia (CD-R) com todos os arquivos que embasaram o levantamento de estoque, os quais foram entregues ao sujeito passivo, consoante recibo (fl. 40).

Inerente à alegação, relativa à infração 2, de que as mercadorias são matérias-primas utilizadas no estabelecimento industrial do ramo automobilístico, gerando outro produto, cuja hipótese não se submete ao regime de substituição tributária do ICMS, em razão do art. 8º, §8º, III da Lei nº 7.014/96, há de esclarecer que se tratam de mercadorias saídas sem documentação fiscal, logo, não há como afirmar que foram dirigidas à indústria, como quer fazer crer o recorrente, pois, seus destinos são incertos. Assim, cabe a exigência do ICMS-ST, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de componentes para veículos automotores, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, realizadas sem notas fiscais, conforme previsto no art. 40, §3º da Lei nº 7.014/96, combinado com o item 28 do Anexo I do RICMS/12.

Por fim, quanto às exações 3 e 4, o recorrente limita-se a alegar que não há dano que justifique a imposição de multas por descumprimento de obrigação acessória, eis que, por ledor erro interno de seus arquivos, algumas notas fiscais foram escrituradas em outro estabelecimento da mesma empresa (Inscrição Estadual nº 054.469.462), as quais relaciona os documentos fiscais.

Contudo, restou caracterizado descumprimento da obrigação tributária acessória de registrar os documentos fiscais no estabelecimento destinatário das mercadorias, eis que o registro em outro estabelecimento, mesmo de sua propriedade, não exime o sujeito passivo da penalidade específica, cuja obrigatoriedade objetiva o controle pelo fisco das operações realizadas pelos contribuintes, não se tratando de exigência do imposto e, muito menos, de enriquecimento ilícito do Estado com base no erro do contribuinte.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **278996.0010/16-2**, lavrado contra **PELZER DA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$143.533,13**, acrescido das multas de 60% sobre R\$53.600,09 e 100% sobre R\$89.933,04, previstas no art. 42, incisos II, “e” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$157.996,00**, prevista no inciso IX do mesmo artigo e da referida Lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS