

PROCESSO - A. I. Nº 206837.3008/16-3
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e LUCAS PIRES DE MORAES COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA. - EPP
RECORRIDOS - LUCAS PIRES DE MORAES COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA. – EPP e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0183-02/17
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 05/10/2018

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0255-12/18

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE TERCEIROS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. MERCADORIAS INCLUÍDAS NO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. NULIDADE. O autuante aplicou um método de auditoria não previsto pela legislação tributária em vigor. Impossibilidade de correção com base em diligência saneadora. Declarada a nulidade do lançamento com fulcro no Art. 18, inciso IV do RPAF/BA. Recomendação para que o procedimento fiscal seja renovado. Recurso Voluntário **PROVIDO.** Recurso de Ofício **PREJUDICADO.** Auto de Infração *Nulo*. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 2ª JJF, respectivamente em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0183-02/17, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 206837.3008/16-3, lavrado em 21/12/2016, para exigir ICMS no valor histórico de R\$189.111,36, relativos à infração descrita a seguir.

Infração. 04.05.08. Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2013 e 2014).

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 19/12/2017 (fls. 269 a 278) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

“VOTO:

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.

Quanto ao pedido de diligência requerido pela defesa, fica prejudicado, pelo fato de ter sido tal providência determinada, diante do fato de que foi acostado levantamento realizado pela mesma, apontando equívocos do autuante, na formulação dos cálculos, o que implicou no acatamento dos dados apontados e redução do valor lançado para o exercício de 2013.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, ainda assim existem questões preliminares a serem apreciadas.

Observo que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Quanto a preliminar de nulidade suscitada, diante da arguição de que o demonstrativo elaborado pelo autuante deveria relacionar todas as notas fiscais, discriminando-as uma a uma, sendo tal requisito indispensável para configurar a infração cometida, não a acolho, diante do fato de que o autuante acostou à fl. 66 mídia contendo todos os dados relativos à fiscalização realizada, inclusive em relação à auditoria dos estoques, apresentando planilhas concernentes a tais levantamentos, nas quais é plenamente possível se identificar os produtos através de seu código atribuído, descrição e NCM, aqueles que apresentaram omissões, quer de entradas, quer de saídas, preços unitários, base de cálculo, alíquotas e imposto devido, com indicação da MVA utilizada, ou seja, todos os dados necessários e suficientes para que os cálculos pudessem ser realizados, tanto é assim que a empresa, em sede defensiva apresentou mídia elaborada pela mesma, na qual contesta dados lançados pelo autuante, aponta equívocos e elabora novos cálculos, inclusive acolhidos pelo mesmo, o que denota o pleno exercício de seu direito de defesa, motivo pelo qual afasto tal arguição, não a acolhendo, repito, até pelo fato dos documentos fiscais estarem na posse do sujeito passivo e lhe pertencerem.

Para contraditar ainda mais a alegação posta, observo que a defesa apresentou dados concretos e objetivos, sob a forma de demonstrativo, mostrando de forma cabal ter entendido da acusação que lhe foi imputada, e que os dados presentes no lançamento eram suficientes e necessários não somente para tal entendimento pleno, como, de igual modo para a formatação de cálculo matemático em contraponto àquele realizado pelo autuante.

Quanto ao argumento de não haver referência ao certificado digital e que tal fato levaria ao cerceamento de defesa do contribuinte, não restou clara onde se encontra tal exigência relativa ao certificado digital, me parecendo ter sido uma colocação equivocada da defesa, razão pelo não acolhimento da mesma, diante da inexistência na legislação de qualquer menção a certificação digital de quem quer que seja, para a validade do lançamento.

Assim rejeito as preliminares, pelos expostos motivos.

No mérito, como já firmado anteriormente, temos a constatação de aquisições de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação relativas a operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem emissão de documentos fiscais, apurada através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado.

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

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 de saídas de mercadorias efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, 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.

Daí podemos ter três resultados. Se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos.

No presente caso, estamos diante de situação na qual, de acordo com as planilhas acostadas em mídia e inseridas às fls. 07 e 08 a 58 dos autos, há omissão de saídas por omissões de entradas de mercadorias de produtos sujeitos à substituição tributária.

A sistemática utilizada pela Secretaria da Fazenda, para a realização de levantamentos quantitativos, como dito acima, aponta a existência de omissões de saídas por omissões de entradas de mercadorias de produtos sujeitos à substituição tributária. Tal procedimento decorre da determinação contida na Portaria 445/98, ao abordar tal situação, assim determinando:

“Art. 6º Feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação.

(...)

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

(...)

b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, 'd')). Observação: redação da época.

E a responsabilidade do sujeito passivo, é própria, na forma da legislação, não tendo sentido qualquer discussão a respeito de tal tema, e desta forma, as considerações tecidas pela defesa em relação à substituição tributária não encontram amparo na legislação, o que permite o seu acolhimento. Além disso, o autuante agiu em conformidade com a legislação, consoante bem atestam as planilhas acostadas ao feito, já mencionadas.

Da mesma maneira, não restou provada a arguição de que as entradas do estabelecimento autuado são realizadas através de transferências, conforme contido na defesa, uma vez que os documentos trazidos, ainda que de maneira parcial, ou por amostragem, representam muito pouco em relação aos totais lançados, estando desacompanhados dos respectivos registros fiscais constantes nos respectivos livros, especialmente os de entradas, onde tal fato estivesse devidamente comprovado, em sustentação a tal tese, prevalecendo a aplicação ao caso em tela, do disposto no artigo 142 do RPAF/99, segundo o qual 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.

Além disso, como fruto da mesma sistemática de levantamento quantitativo, não se sabe a origem das mercadorias apuradas, e como tal, o ônus da prova cabe apenas e tão somente à empresa autuada.

Quanto às planilhas encartadas à fl. 240, em média trazida pela defesa, além de apontar os erros verificados cometidos pelo autuante, o qual, inclusive, já tinha em manifestação anterior acolhido alguns argumentos defensivos, o que resultou em ajustes, acatou o levantamento realizado e apresentado pela defesa, e seus valores correspondentes.

E não poderia ser diferente, uma vez que caberia ao autuado a produção da prova de não ter cometido a infração, ainda que parcialmente.

Durante o feito se procurou de forma intensa a busca pela verdade material, a qual aflorou em momento processual no qual a autuada acostou planilhas indicando de forma objetiva equívocos cometidos pelo autuante, o qual acolheu os dados ali elencados, e desta forma, diante da também concordância da autuada, a controvérsia deixou de existir pela convergência de posicionamentos.

Por tal motivo, conforme já dito anteriormente, em função da explícita concordância da autuada, e pela convergência de posicionamentos, inclusive quantos aos valores devidos, acolho os ajustes efetuados pelo autuante, em atenção aos dados anotados pela empresa autuada, quando de sua manifestação, frente ao princípio da verdade material, e desta forma julgo o lançamento procedente em parte, sendo o exercício de 2013 reduzido para R\$71.532,11, e R\$66.065,52 para o exercício de 2014, diante do ajuste realizado pelo autuante na sua primeira informação fiscal, à vista do demonstrativo de fl. 171, no que totaliza o lançamento R\$137.597,63, de valor remanescente, diante de sua procedência parcial, a qual assim julgo”

A 2^a JJF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 288 a 290, mediante o qual aduz as seguintes alegações.

Preliminarmente, pede a declaração de nulidade do lançamento ao argumento de que foi inobservado o procedimento legal, por parte do Autuante. Explica que, ao analisar como foi apurada a base de cálculo, em ambos os exercícios (2013 e 2014), constatou que o lançamento padece de vícios que conduzem à nulidade.

Após transcrever o art. 10 da Portaria 445/98 e o art. 23-A da Lei nº 7.014/96, afirma que, analisando as planilhas elaboradas pelo Autuante, relativas a ambos os exercícios fiscalizados, constatou vícios que inviabilizam o levantamento.

Explica que, diferentemente do que estabelecem as normas tributárias transcritas, pode-se ver que o procedimento do Autuante consistiu em apurar as omissões de entrada, de cada produto, atribuir um valor de custo unitário médio, sem demonstrar como se determinou, aplicar uma margem de valor agregado de 55%, sobre a base de cálculo apurada de forma incorreta e atribuir um crédito fiscal sem indicação de como chegou a tal valor, inaplicável para efeito de cobrança do imposto por responsabilidade solidária.

Argumenta que o correto seria o Autuante ter procedido da seguinte forma: “após apurar as omissões de entrada, das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, calcular o custo médio das entradas no último mês do período fiscalizado, o qual seria aplicado sobre as respectivas entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado”.

Assim, conclui que, sobre essa receita não contabilizada, seria exigido o imposto por responsabilidade solidária, sem agregação de qualquer percentual de MVA.

Prosegue, afirmando que, ato contínuo, deveria o Autuante, exigir o imposto devido por 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 a parcela do tributo, calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal.

Dessa maneira, e considerando que o levantamento quantitativo de estoques não levou em conta os procedimentos acima mencionados, além da patente impossibilidade de saneamento do feito através de diligência fiscal, com base no art. 18, inciso IV do RPAF/BA, requer que seja declarada a nulidade do auto de infração, conforme precedente em caso assemelhado, ocorrido no AI 206837.0003/17-9.

Termos em que pede deferimento.

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade ao argumento de aplicação indevida de MVA para o cálculo do imposto por solidariedade, o exame dos autos revela que o fiscal autuante apurou, relativamente ao exercício de 2013, um valor total de omissões de entrada de R\$635.123,90, ao tempo em que apurou um montante de R\$342.195,80 para o exercício de 2014, conforme se pode constatar a partir do demonstrativo “DEMONSTRATIVO DE OMISSÕES – ESTOQUE FECHADO”, às folhas 08/58, que indica os valores acima às folhas 36 e 58, na coluna “Val Omissões N Trib/Entradas”.

A partir dos valores referidos acima, apurou a base de cálculo das entradas sujeitas ao regime de substituição tributária no montante de R\$985.442,04 (para o exercício de 2013) e R\$530.403,49 (para o exercício de 2014), mediante a aplicação do percentual de MVA de 55% sobre as omissões de entradas encontradas acima (R\$635.123,90 e R\$342.195,80). Sobre tais bases de cálculo, aplicou a alíquota de 17% e concedeu um crédito no montante total de R\$44.458,67 (para 2013) e R\$23.953,71 (para 2014), tendo chegado a um ICMS a recolher de R\$122.896,47 e R\$66.214,89 (vide folha 07).

Estes montantes apurados de ICMS foram objeto de lançamento como sendo “*Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário* (grifo acrescido), por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, ...”. Embora tais valores tenham sido reduzidos, em sede de diligência, não houve mudança da metodologia no demonstrativo acostado à folha 171, relativamente àquela adotada no lançamento originário.

Ora, a cobrança de imposto, por responsabilidade solidária, pela aquisição de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal somente pode ser feita sem computar nenhuma parcela de margem de valor adicionado, conforme prevê o art. 10, inciso I, alínea “a”, item “1” da Portaria nº 445/98, abaixo reproduzido.

“Art. 10. No caso de omissão de registro de entrada de mercadoria no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário (grifo acrescido), por ter

adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:

1 - a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (grifo acrescido) (art 60, II, "b");

...

Assim, o cálculo correto do ICMS por responsabilidade solidária, em 2013, deveria ter sido feito diretamente, a partir do montante das omissões apuradas, ou seja, R\$635.123,90, o que resultaria num montante de imposto no valor de R\$107.971,06 (em 2013) e R\$58.173,29 (em 2014), como resultado de uma alíquota de 17%.

Ocorre, porém, que além de utilizar uma metodologia equivocada, a autoridade fiscal apresentou um demonstrativo de débito que nada tem a ver com o imposto lançado, pois apurou montantes de ICMS-ST, conforme folha 07, que não guarda relação com o imposto objeto do presente lançamento, que exige o ICMS-Normal, por responsabilidade solidária.

De fato, o imposto apurado (que depois migrou para o auto de infração) foi relativo ao ICMS substituição tributária, obtido mediante a aplicação de MVA e dedução do crédito associado à etapa anterior, cálculo esse que nada tem a ver com os valores efetivamente devidos, R\$107.971,06 (em 2013) e R\$58.173,29 (em 2014).

Embora o § 1º do art. 18 do RPAF/99 faculte ao julgador corrigir erros pontuais, não lhe é possível substituir-se à autoridade fiscal, oferecendo um demonstrativo de débito que não veio ao processo, pois tal atitude torná-lo-ia o verdadeiro protagonista do lançamento, subtraindo-lhe a necessária imparcialidade.

Assim, entendo que o presente lançamento restou comprometido por vícios decorrentes da ausência de demonstrativo de débito, que pudesse permitir a aferição da correta base de cálculo e capitulação da infração, resultando em prejuízos ao sujeito passivo e ao exercício do seu direito de defesa.

Assim, entendo que é nulo o presente auto de infração, merecendo reparo a decisão recorrida.

Do exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, ao tempo em que dou por PREJUDICADO o Recurso de Ofício. Represento à autoridade competente para que avalie a possibilidade de refazimento do presente lançamento, a salvo de falhas.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206837.30008/16-3**, lavrado contra **LUCAS PIRES DE MORAES COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA. – EPP**. Representa-se à autoridade competente para que avalie a possibilidade de refazimento do presente lançamento, a salvo de falhas.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS