

PROCESSO - A. I. N° 269130.0029/18-0
RECORRENTE - JK MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0135-04/20-VD
ORIGEM - INFRAZ BARREIRAS (OESTE)
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 17/11/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0258-12/21-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. O levantamento fiscal inclui mercadorias com tributação normal e mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, e neste caso, não foram aplicadas as orientações contidas na Portaria nº 445/98, que estabelece tratamento diferenciado às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, exigindo em relação à omissão de entradas daquelas mercadorias: **a)** o imposto devido pelo sujeito passivo por responsabilidade solidária e **b)** o imposto devido por antecipação tributária. A mercadoria enquadrada no regime de ST (Bloco 19 x 19 x 9 cm), foi excluído da autuação, refazendo os cálculos para reduzir o valor do imposto exigido na infração. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, contra a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o presente O Auto de Infração , lavrado em 14/12/2018, exigindo ICMS no valor de R\$39.078,60, relativo a *operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2014.* Aplicada multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

O autuado através de advogado habilitado ingressa com defesa, fls. 44 a 59. A autuante presta informação fiscal às fls. 71/77. O colegiado primário decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração através do voto condutor abaixo:

O defendente suscitou a nulidade da ação fiscal sob o fundamento de que a fiscalização presumiu uma falta de recolhimento de ICMS, com base em um arbitramento da base de cálculo.

Tal argumento não pode prosperar, pois de acordo com planilhas que embasaram a acusação, anexadas às fls. 17 a 40 e em meio magnético à fl. 41 trata-se de levantamento quantitativo de estoque onde foi apurada omissão de entradas.

Tal infração está fundamentada no § 4º do artigo 4º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, efeitos a partir de 31/03/10, que prevê in verbis: “Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

- I - saldo credor de caixa;**
- II - suprimento a caixa de origem não comprovada;**
- III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;**
- IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;**

V - pagamentos não registrados;

VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

a) instituições financeiras;"

Desta forma, a omissão de entrada de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal. Portanto, a exigência fiscal está baseada em presunção estabelecida em lei, e não em arbitramento da base de cálculo.

Quanto a apuração da Base de Cálculo do Imposto esclareço que o art. 23-A inciso II da Lei 7.014/96 elenca cinco itens com critérios de mensuração distintos para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria na ocorrência de omissão de entrada apurada em levantamento quantitativo de estoque, sendo que preferencialmente deverá ser utilizado o cálculo descrito no item "I", qual seja: o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado; Caso não tenha ocorrido esta hipótese, deverão ser aplicadas as demais metodologias, de acordo com a situação detectada. Na situação sob análise todos os cálculos encontram-se devidamente demonstrados na mídia de fl. 41, e não com base em pauta fiscal como alegado pelo defendente,

Assim sendo, não acolho as nulidades arguidas, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99 - aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento de ofício.

No mérito, da análise dos documentos que compõe os autos, especialmente os demonstrativos de fls. 18/20 observo que foram objeto do levantamento, mercadorias com tributação normal e mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. O imposto foi exigido sobre as omissões de entradas, com base na presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto.

Ocorre que este procedimento, efetivamente, não está de acordo com as orientações contidas na Portaria 445/98, a qual estabelece tratamento diferenciado às mercadorias sujeitas à substituição tributária, exigindo em relação às omissões de entradas daquele tipo de mercadorias:

a) o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal;

b) o imposto devido por antecipação tributária, calculado sobre a mesma omissão de entradas agregando-se a MVA e deduzindo o crédito do imposto calculado no item "a", conforme determinado no art. 10, I, alíneas "a" e "b", da referida Portaria, a seguir transcreto:

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

I - se a mercadoria ..., deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, 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 ...

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."

Da forma como foi feito o lançamento, constato que o autuante reuniu em uma única imputação três infrações envolvidas, ou seja, aquela relativa à antecipação tributária e a responsabilidade solidária, referentes às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e a presunção de omissão de saídas relativas às mercadorias tributadas normalmente, prevista no § 4º da Lei nº 7.014/96, com efeitos jurídico-tributários distintos.

Em relação às mercadorias com tributação normal, onde foi apurada a omissão de entrada, realmente deve ser exigido o imposto com base na presunção legal da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais, prevista no art. 7º da referida Portaria.

Assim, excluo do demonstrativo de fls. 18 a 20 às exigências relativas às mercadorias sujeitas à substituição tributária remanescente o valor de R\$7.273,42, conforme a seguir demonstrado:

MERCADORIA	IMPOSTO DEVIDO
Areia Fina Branca	1.260,90
Masa Hidracor PVA	22,19

<i>Areia Grossa</i>	72,39
<i>Brita 3/4</i>	265,07
<i>Brita 1</i>	105,85
<i>Treliça 12 MT TG8</i>	2.777,68
<i>Bloco 19x19x9 cm</i>	2769,34
TOTAL	7.273,42

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução da multa imposta, deixo de acatá-lo, visto que esta instância de julgamento não possui competência para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor do artigo 158, do RPAF/BA.

Ante ao exposto, voto pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

Inconformado com decisão de piso, o patrono do recorrente apresenta Recurso Voluntário às fls. 99 a 115, tecendo as seguintes razões:

Inicialmente, descreve a imputação, os dados que enquadram a autuação (reprodução dos dispositivos: Lei nº 7.014/96, Portaria nº 445/98, lei da multa aplicada), transcreve a ementa da Decisão recorrida (4ª JJF), como também trecho do voto condutor de piso.

Suscita nulidade da autuação por violação do art. 148 do CTN – requisito vinculado à ato administrativo, no qual alega estabelecimento de Pauta Fiscal e ofende ao princípio da não cumulatividade. Diz também que a autuação faltou pormenorizar o lançamento, pois foi embasado em arbitramento.

Afirma que o fiscal não se atentou para existência de operações que se referem a faturamento para entrega futura, onde o imposto já fora recolhido na entrega da mercadoria, momento em que fora destacado e recolhido. Disse que em alguns casos, tal nota fiscal é emitida pela filial e não pela matriz, portanto, fica evidente a divergência existente no estoque o que fez o nobre auditor presumir que ocorreu omissão de entrada, ao confrontar com supostas saídas não contabilizadas.

Transcreve o artigo 146, III, 'b' da CF que determina que caberá à Lei Complementar para cumprimento, estando tal fato longe de qualquer controvérsia – regular as formas de lançamento tributário. Reproduz ensinamento “**modalidades de lançamento**”, Título III, Capítulo II, Seção II do CTN, redigido no artigo 148.

Esclarece que a regra para o lançamento tributário depende do “*valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos*”, seja dada fidedignidade aos documentos fornecidos pelo contribuinte, para se apurar e se acertar o valor devido.

Pontua que, após a obediência do processo regular de contraditório, a autoridade administrativa concluiu que os referidos documentos (i) não tenham sido apresentados mesmo depois de instaurado o referido processo, ou, ainda que apresentados “*não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado*”, sendo que nada exime no nascimento do devido processo regular se afastar a idoneidade dos documentos prestados, ou para suprir a omissão da apresentação. Cita Trecho da Ementa tirado do AgRg no AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 477.831 – Rel. MIn. José Delgado – DJ de 31.03.2003.

Afirma que a autoridade fiscal presumiu a obrigação tributária com base em arbitramento, incorreu em uma presunção, o que não se pode coadunar com a forma de apuração da base de cálculo do ICMS, tendo consequências de extrema valia para o caso, não tolerando que se tenha a subversão do sistema de lançamento, por meio da qual se alterem formalidades necessárias para se atingir ao arbitramento.

Disse que o arbitramento é forma excepcionalíssima para se acertar a relação jurídico-tributária que se apuram os valores pelos documentos, necessariamente, ofertados pelo contribuinte. Na impossibilidade, após instaurado o devido processo legal administrativo, é que se poderá dar tal desiderato.

Sustenta que não se permite, previamente, determinar o arbitramento, dando-se a incumbência ao contribuinte “ônus da prova em contrário”. Pede pela nulidade do lançamento.

Defende quanto à multa aplicada que afirma ser confiscatória e ofende os princípios da razoabilidade e a proporcionalidade. Diz ser ilegal o percentual de 100% aplicado no Auto de Infração. Cita lições do não confisco de Sacha Calmon (*em Infrações Tributárias e Suas Sanções*, Ed. Resenha Tributária). Junta jurisprudência da ADI nº 551 do STF (*STF – Relator Ministro Ilmar Galvão – Plenário – DJ de 24/10/2002*) que diz que o cunho confiscatório da multa aplicada, quanto esta estiver em dissonância com a razoabilidade, vale dizer, quanto o próprio acessório representar valor que exorbita ao valor do principal. Transcreve entendimento do STF referente a multa que supera em 30% o valor do tributo do Ministro Joaquim Barbosa no RE 492842-RN, publicada em 22.11.2006 e posicionamento do TRF da 1ª Região, no sentido considerar multas superiores a 20% são desproporcionais e confiscatórias (*TRF-1ª Região, 8ª Turma, AC 199901000145140/MG, Relatora Desembargador Federal Maria do Carmo Cardoso, unânime, DJ 7.7.2006, p. 109.*).

Por fim, pede que a multa aplicada seja totalmente cancelada ou reduzida no patamar de 20% do valor do tributo exigido.

Finaliza pedindo Improcedente do Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, contra a Decisão de piso que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o presente Auto de Infração, para exigir ICMS no valor de R\$39.078,60, relativo “*a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2014. Aplicada multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96*”.

A ora recorrente, em sua peça recursal, tece as mesmas razões da peça impugnatória, sendo conhecido com previsão legal no art. 169, alínea “b” do RPAFF/99. Verifica-se que nas razões apresentadas, a recorrente mescla os conceitos de nulidades com os argumentos de mérito:

De início, alegou nulidade da autuação arguindo está em desacordo com o art. 148 do CTN, tendo em vista ter sido estabelecido Pauta Fiscal, contrariando o princípio da não cumulatividade, falta de detalhamento no lançamento, também contestou o arbitramento da base de cálculo fazendo referência ao artigo 146, III, ‘b’ da CF, no qual determina as formas de lançamento tributário.

Nas questões das explicações da não nulidade foram bem apresentadas na decisão piso. O colegiado primário conduziu pelo não acolhimento da nulidade do lançamento, sob o argumento de que as “*planilhas que embasaram a acusação... trata-se de levantamento quantitativo de estoque onde foi apurada omissão de entradas*”. Esta fundamentação é respaldada através do art. 4º, §4º, IV da Lei nº 7.014/96, onde se pauta que “*...presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar: I - saldo credor de caixa; II - suprimento a caixa de origem não comprovada; III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes; IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas; V - pagamentos não registrados; VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por: a) instituições financeiras;*”

A explicação é bem clara em relação a apuração do imposto. Verifica-se também a omissão de entrada das mercadorias autuada foram feitas com pagamento de recursos não contabilizados, decorrente de operações anteriores também não contabilizadas, presumindo-se, assim, a exigência do imposto neste Auto de Infração, e não arbitramento da base de cálculo.

A determinação da base de cálculo foi feita com base no art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96, o qual transcrevo abaixo:

“Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:

II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:

- a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;*
- b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;*
- c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;*
- d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*
- e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento”;*

Verifica-se que a disposição acima tem vários critérios de apuração para mensuração distintas do valor unitário da mercadoria, neste caso, entrada apurada em levantamento quantitativo de estoque. Observa-se que apuração do lançamento foi realizado através do item “a”, do inciso II, do art. 23-A da Lei nº 7.014/96 (custo médio), para se achar o ICMS devido. A apuração do lançamento é feita passando por item a item até achar o valor devido, sendo aplicada todas as metodologias, em de acordo com cada situação. Na situação em análise, todos os cálculos encontram-se devidamente demonstrados - fl. 41 (item “a”, do inciso II, do art. 23-A da Lei nº 7.014/96 - custo médio), e não com base em pauta fiscal, como alegou a recorrente.

Portanto, não tem fundamento a nulidade suscitada. Entendo que esta situação não representou fato novo, assim, não houve hipótese previstas no art. 18 do RPAF/BA.

A Junta de julgamento reduziu o valor do Auto de Infração de R\$39.078,60, para R\$7.2273,42, sob o argumento que “*foram objeto do levantamento, mercadorias com tributação normal e mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. O imposto foi exigido sobre as omissões de entradas, com base na presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto*”. Pontuou o relator de piso, que o procedimento adotado pela fiscalização foi em desacordo com a Portaria nº 445/98, exigindo ICMS de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária.

Ademais, vejo que o demonstrativo de débito foi elaborado com lançamento de base de cálculo do ICMS, de forma que os quantitativos presumiram omissões de entradas de mercadorias obtidas por preços médios praticados a “*margem de valor agregado – MVA*”, de acordo com o art. 10, I, alínea “a” e “b” da aludida Portaria, de forma que o autuante, ainda, imputou a infração como de responsabilidade solidária a presunção, e também de saídas de mercadorias normalmente tributadas, prevista no § 4º da Lei nº 7.014/96.

Por estas razões, ainda excluo da decisão de primo grau, retirando do demonstrativo a mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária (Bloco 19 x 19 x 9 cm), conforme o Art. 289 do RICMS-Ba/12, que define a sujeição ao regime de substituição tributária por antecipação que encerre a fase de tributação, para as mercadorias constantes no Anexo 1 do mesmo regulamento, reduzindo o valor do imposto exigido na infração de R\$39.078,60, para R\$4.504,08, conforme demonstrado abaixo, e redação fundamentada no capítulo 31 do anexo de ST do ano de 2013:

MERCADORIA	IMPOSTO DEVIDO
Areia Fina Branca	1.260,90
Massa Hidracor PVA	22,19
Areia Grossa	72,39
Brita 3/4	265,07
Brita 1	105,85
Treliça 12 MT TG8	2.777,68
Bloco 19x19x9 cm	0,00
TOTAL	4.504,08

Quanto à solicitação de redução ou cancelamento da multa aplicada por desproporcionalidade - o percentual atribuído de 100% na infração imputada, está em conformidade com o estabelecido no art. 42, e seus incisos previstas na Lei nº 7.014/96 – ressalto que este colegiado não tem mais competência para este fato da redução ou cancelamento, conforme legislação editada em dezembro de 2019 - Art. 167, inciso I do RPAF/BA, que determina não se incluir na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade.

Concluo, à vista do exposto, entendendo que cabe reparo à Decisão ora recorrida.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto, modificando a decisão recorrida para o valor de R\$4.504,08, conforme o demonstrativo acima.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269130.0029/18-0**, lavrado contra **JK MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.504,08**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS