

PROCESSO	- A. I. Nº 279692.0004/20-2
RECORRENTES	- CLARO S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDOS	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CLARO S.A.
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0143-05/21-VD-A
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/04/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0079-12/23-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** RESPONSABILIDADE DIRETA. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Verificando-se num mesmo exercício fiscal diferenças tanto de entradas como de saídas, apuradas através de levantamento quantitativo, exige-se 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. Levantamento reduzido após revisão fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpuesto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/06/2020, no valor de R\$ 228.038,87, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 04.05.05: *Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entradas - 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 contabilizada, no mesmo exercício fechado de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 126.491,48, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

Infração 02 - 04.05.08: *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 93.162,74, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

Infração 03 - 04.05.09: *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício fechado de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 8.384,65, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.*

A 5ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0143-05/21-VD-A (fls. 140 a 147), com base no voto a seguir transscrito:

“A título de preliminar, a impugnante pede a nulidade do auto de infração, vez que a exigência careceu de procedimento prévio de discussão das diferenças de estoque, e carece de demonstração robusta, dentro de um

arco mínimo de segurança jurídica, na medida em que inexiste documentação suficiente para caracterizar a presunção de omissão de saídas.

Em verdade, não há na legislação de regência a obrigatoriedade de instalação de um processo prévio de discussão das diferenças de estoque, antes de se efetuar o lançamento. Embora seja louvável durante a auditoria haver uma comunicação entre fisco e contribuinte para sedimentar ou não eventuais omissões de saídas, isto não é imposto para dar sustentação formal à cobrança.

Os arts. 6º e 7º da Port. 445/98, apenas determinam que a fiscalização tributária deve interpretar a detecção de omissões de entradas à luz da legislação, eis que não é a dita omissão que enseja a falta de pagamento do ICMS, mas a presunção de que as compras de mercadorias omitidas decorreram de recursos obtidos com vendas efetuadas anteriormente, não oferecidas à tributação. Tais dispositivos apenas confirmam que a exigência deve partir desta presunção, conforme seu conteúdo:

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. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:

I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;

II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art.4º, § 4º, IV).

Por outro lado, os levantamentos fiscais produzidos pelo autuante refletem os documentos e a escrita fiscal-contábil da empresa, submetidos à ferramenta de auditoria denominada “SIAF”, com a qual diferenças de estoque foram encontradas. Não há como sustentar insuficiência de elementos probatórios ou cerceio ao livre exercício de defesa, até porque o sujeito passivo teve condições de contestar quantidades de omissão apresentadas pelo auditor fiscal.

Preliminar afastada.

Em consequência, vale enfatizar que o Auto de Infração cumpre formalmente os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua formalização, designadamente os dados do contribuinte, os dados da lavratura, a existência da descrição dos fatos supostamente infracionais, o demonstrativo do débito, a existência de enquadramento legal e a previsão normativa da multa proposta, além da assinatura do autuante, entre outros requisitos já padronizados pelo sistema denominado “Sistema de Lançamentos de Créditos Tributários – SLCT”.

Defesa ofertada sem questionamentos do órgão de preparo, acerca de ter havido anormalidades temporais ou defeitos de representação legal para o signatário da peça impugnatória funcionar no processo.

Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa também a quaisquer princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.

Pedido de diligência deferido para aferição de quantidade e valores por parte de auditor fiscal estranho ao feito.

As irregularidades formalizadas, decorreram de resultados extraídos da contagem de estoques para o exercício de 2018. Foram detectadas **omissões de entradas**, tanto para operações com mercadorias sujeitas à antecipação total (infração 03), quanto para operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária a ser efetuada pelo fornecedor. Neste último caso, a cobrança se deu por solidariedade tributária (infração 02). Também se cobrou imposto, em face de omissão presumida de produtos tributados normalmente (infração 01).

No que respeita especificamente à infração 01, a defendente questionou o que chamou de “presunção de 2º grau”, ou seja, em face de uma omissão de entradas que não existe, primeira presunção, haver exigência de ICMS a partir desta omissão porque, já numa segunda presunção, as compras foram feitas a partir de recursos conseguidos com vendas não declaradas para fins de tributação.

Em primeiro lugar, vale consignar, que a presunção sobre a qual o lançamento foi efetuado decorre da lei, nomeadamente o art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, cujo conteúdo é de reprodução aconselhável:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

§ 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 registrados; (destaques da transcrição).

Assim, não há como contestar a aplicação da regra presuntiva, haja vista a sua previsão legal. Em princípio, salvo contundente prova em contrário, não há motivo para entradas de mercadorias serem omitidas para o fisco, se não para deixar de formalizar a obtenção de recursos com vendas não ofertadas à tributação.

Numa segunda frente de defesa, e em face de certos produtos, a autuada discorda das quantidades entradas, saídas e que permaneceram em seu poder, no final do exercício, muito embora concordasse com as quantidades de estoque inicial. Os itens objeto da divergência estão sob os códigos “1-S000016265”, “1-S000016819”, “1-S000022954” e “1-S000023088”. Teria a fiscalização utilizado “filtros” incorretos para apuração dos estoques, de modo que não haveria diferenças de estoque a lançar, conforme planilhas que encartou na peça defensiva.

A auditoria, por sua vez, ratifica a cobrança informando que a ferramenta “SIAF”, concebida à luz da Port. 445/98, procedeu ao agrupamento de mercadorias com o mesmo código, exatamente com o fito de evitar cobranças dúplices de imposto.

Porém, auditor fiscal estranho ao feito, atendendo diligência formulada por este Colegiado, efetivou revisão fiscal e identificou novas diferenças de estoque, num total de R\$ 113.061,27, assim quantificadas e desdobradas:

Infração 01: R\$ 54.055,84, em vez de R\$ 126.491,48.

Infração 02: R\$ 54.133,42, em vez de R\$ 93.162,74.

Infração 03: R\$ 4.872,01, em vez de R\$ 8.384,65.

Tais valores, apresentados às partes para sobre eles se manifestarem, contaram com a concordância do autuante e com rebate inespecífico do contribuinte. Quanto a este último, não houve contestação específica, adenrando-se no detalhe de divergir acerca das novas quantidades apuradas. Apenas houve reiteração das razões de defesa anteriormente externadas.

Por conseguinte, a revisão fiscal proporciona robustez à constatação de terem existido as diferenças nas entradas. É de prevalecer o novo levantamento quantitativo elaborado, considerando-se **procedente em parte a infração 01**.

No que tange à infração 02 - falta de pagamento do imposto incidente sobre mercadorias sujeitas à substituição tributária na origem -, a omissão de entradas autoriza a cobrança do tributo por solidariedade.

Com efeito, a responsabilidade tributária solidária encontra previsão no CTN, arts. 124 e 125, inclusive com o afastamento do benefício de ordem. Identificada no levantamento quantitativo a omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a conclusão é de que operações foram efetuadas sem a documentação fiscal pertinente. Cabível, portanto, a cobrança pela atribuição da responsabilidade solidária. Neste sentido, o art. 6º, inciso IV da Lei 7.014/96, verbis:

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

...
IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;

Os mandamentos contidos no art. 10, I, “a” da Port. 445/98, enunciam que as mercadorias cujas entradas foram omitidas autorizam a presunção, na forma da lei, de que saídas anteriores acabaram não sendo tributadas ou, pelo menos, as mercadorias ainda permanecem em estoque.

O devedor principal em jogo seria o fornecedor da mercadoria, contribuinte substituto. O devedor solidário seria o adquirente, a empresa autuada. A cobrança foi feita neste esquadrão.

Porém, com o parecer técnico produzido pelo auditor fiscal estranho ao feito, a cobrança desceu de cifra, cujo quantum não foi devidamente rechaçado pelo sujeito passivo.

Infração 02 procedente em parte.

Melhor razão para as operações com mercadorias submetidas à antecipação total nas aquisições, em face da responsabilidade própria da autuada, inclusive com agregação da margem de valor adicionado (MVA), objeto da infração 03. Aliás, **esta irregularidade não foi especificamente contraditada pela impugnante**, em que pese a observação do autuante, de que o valor levantado na infração 02 foi deduzido para quantificação do valor devido pelo cometimento da infração 03.

Observa-se nas planilhas elaboradas nos levantamentos quantitativos de estoques, que se identificou omissão de entradas, após a confrontação das quantidades de estoque inicial, entradas, saídas e de estoque final.

Assim, em função das diferenças de estoque, a infração 02 – nunca excede repetir - alude à cobrança do imposto da autuada, em face dela assumir responsabilidade solidária quanto às operações e mercadorias sujeitas à substituição tributária, tendo como responsável direto outro contribuinte. A cogitação da solidariedade tributária existe desde o CTN, arts. 124 e 125, de sorte que o interesse comum estabelecido entre fornecedor e cliente, é que o primeiro posta-se como contribuinte de direito, e o segundo comporta-se como contribuinte de fato, perante a ocorrência tributável. Sem falar que a solidariedade em foco está prevista em lei. Logo, ainda que a autuada seja considerada contribuinte de fato, pelo ângulo da substituição tributária, passa a ser contribuinte de direito, pelo ângulo da solidariedade tributária.

A infração 03 – também não custa reprimir - aborda a responsabilidade própria da autuada, com imposto devido nos moldes da tributação antecipada, com aplicação das margens de valor agregado, feitos os abatimentos das incidências nas operações anteriores.

Entretanto, a auditoria diligenciadora terminou por aferir menores valores do que aqueles inicialmente formalizados, assentidos pelo autuante, de um lado, não contestados suficientemente pelo autuado, do outro.

Infração 03 igualmente procedente em parte.

Com respeito à alegação da multa proposta ser confiscatória, é de se dizer, que a proposição das multas indicadas no corpo do auto de infração encontrou respaldo em comando de lei, designadamente no art. 42 e respectivos incisos da Lei nº 7.014/96.

Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, a sanção cabível é aquela consignada no lançamento.

Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do auto de infração.

Quanto à alegação de confisco, falece competência a esta JJF apreciar pedido de dispensa ou redução de pena pecuniária em vista de inconstitucionalidades, segundo vedação disposta no art. 167 do RPAF-BA.

Afasto, pois, o pedido de inaplicação ou mitigação da **penalidade**.

Pelo exposto, o auto de infração é de se julgar com o veredito de **PROCEDÊNCIA PARCIAL**, com ICMS total histórico de R\$ 113.061,27, **na base quantitativa dos levantamentos produzidos pelo auditor fiscal estranho ao feito, Anexos 1.0, 2.0, 3.0 e 4.0 (fls. 101/110)**, à vista do seguinte resumo:

Procedente	Lançado
Infração 01: 54.055,84	126.491,48.
Infração 02: 54.133,42	93.162,74.
Infração 03: 4.872,01	8.384,65.
Totais: 113.061,27	228.038,87.”

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 157 a 171), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual, após um breve relato do iter processual, suscitou a nulidade da autuação por indevida inversão do ônus da prova e manifesto prejuízo ao seu direito de defesa, tendo que se defender de valores apurados a partir de frágeis e ilegais presunções, após análise superficial dos seus livros e SPED Fiscal.

Disse que se tivesse sido previamente intimado para prestar esclarecimentos, evitaria a lavratura de Auto de Infração desnecessário, cuja fragilidade ficou evidenciada na diligência efetuada, em que restou demonstrado que mais de 50% do débito exigido a título de diferenças de estoque decorreram do fato de se ter segregado mercadorias classificadas num mesmo item de estoque como se fossem itens diferentes.

Aduziu que os erros no procedimento fiscal ignoraram a realidade fática e os documentos fiscais apresentados, não possuindo liquidez no montante apurado, sendo nula a autuação, nos termos do Art. 18, II e IV, “a” e § 1º do RPAF/99, e similar ao Acórdão JJF nº 0229-04/20-VD.

No tocante à Infração 02, pugnou pela improcedência da atribuição de responsabilidade solidária, já que não restou provadas nos autos nenhuma das hipóteses previstas no Art. 10, I, “a” da Portaria nº 445/98.

Explicou que o próprio arquétipo do conceito de solidariedade afasta a responsabilização atribuída na Infração 02, pois não se sabe quem é o devedor principal nem se este efetuou o pagamento do imposto.

Discorreu sobre a constitucionalidade das multas aplicadas, em virtude do seu caráter confiscatório e abusivo, sendo aplicável o princípio do não confisco, solicitando que as multas aplicadas sejam afastadas ou reduzidas para 20% do valor do imposto exigido.

Requereru o provimento do Recurso Voluntário para cancelar a integralidade dos supostos débitos, tendo em vista a sua manifesta nulidade e a impossibilidade de lhe atribuir responsabilidade tributária.

Protestou pela sustentação oral de suas razões e que todas as publicações e intimações sejam realizadas exclusivamente, sob pena de nulidade, em nome de sua advogada, indicando nome e endereço.

Registro a presença na sessão de julgamento da advogada do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sra. Juliana Cristina Godoy Arriagada - OAB/SP nº 375.491.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa pela falta de recolhimento do ICMS relativo a omissões de entradas e saídas de mercadorias tributáveis, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2018.

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor histórico de R\$ 241.738,07, conforme extrato (fl. 149), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, "a" do RPAF/99.

A desoneração decorreu da revisão efetuada por Auditor Fiscal estranho ao feito, em sede de diligência, refazendo o levantamento corrigindo os equívocos nas quantidades registradas nos estoques, entradas e saídas.

Considerando que a redução decorreu da constatação de erro em matéria fática, não tendo o Autuado e o Autuante apontado nenhum equívoco no novo levantamento, voto pelo Não Provimento do Recurso de Ofício e passo a analisar o Recurso Voluntário.

Informo que todas as intimações são efetuadas na forma do Art. 108 e seguintes do RPAF/99.

Preliminarmente, o Autuado suscitou a nulidade da autuação, por indevida inversão do ônus da prova e manifesto prejuízo ao seu direito de defesa, tendo que se defender de valores apurados a partir de frágeis e ilegais presunções, após análise superficial dos seus livros e SPED Fiscal, fragilidade que ficou evidenciada na diligência efetuada, em que restou indevido mais de 50% do débito exigido a título de diferenças de estoque.

O julgamento administrativo existe exatamente para corrigir eventuais equívocos encontrados nos lançamentos de ofício, de forma a evitar que o processo seja inscrito em dívida ativa contendo erros materiais, não fazendo sentido a arguição de nulidade porque o Auto de Infração teve o seu valor reduzido.

Não há na legislação nenhum dispositivo obrigando a intimação do Autuado para prestar esclarecimentos conforme defendeu o Autuado.

Verifico que não se encontra no presente processo nenhum motivo elencado na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração, tendo o lançamento sido efetuado de forma comprehensível, indicado os dispositivos infringidos e a multa aplicada, bem como não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa ou inversão do ônus da prova, com o imposto e sua base de cálculo apurados conforme os levantamentos e documentos acostados aos autos, constando as entradas, saídas, estoques iniciais e finais, cálculo do preço médio, relação e cálculo do valor das omissões.

Não se aplica como paradigma o Acórdão JJF nº 0229-04/20-VD, seja porque a matéria é totalmente

diferente da aqui analisada, seja porque a Decisão foi reformada em segunda instância, mediante o Acórdão CJF nº 0127-12/21-VD, do qual fui o relator do voto vencedor.

Portanto, afasto a nulidade suscitada.

No mérito, o Autuado apenas questionou a atribuição de responsabilidade solidária na Infração 02, sob os argumentos de que não teria restado provada nenhuma das hipóteses do Art. 10, I, “a” da Portaria nº 445/98, e que, para existir responsabilidade solidária, teria que ter sido identificado o devedor principal e confirmado que não houve o pagamento do imposto.

A solidariedade atribuída está prevista no Art. 10, I, “a” da Portaria nº 445/98, c/c o Art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

“Art. 6º. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

...
IV - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;”

Ora, o argumento do Autuado não se sustenta, se a infração o acusa de ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, que é o instrumento utilizado para identificação do contribuinte que fez a venda da mercadoria e o respectivo destaque e recolhimento do imposto, não há como identificar o responsável principal, daí a atribuição de exigência para o responsável solidário.

Além disso, o próprio levantamento fiscal indica quais mercadorias ainda estavam em estoque ou não, exatamente por ser um levantamento quantitativo de estoques, derrubando o questionamento do Autuado.

Destaco a incompetência do CONSEF quanto às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade da legislação tributária estadual, nos termos do Art. 167 do RPAF/99, ressaltando que as multas aplicadas estão previstas no Art. 42 da Lei nº 7.014/96 e que não há previsão legal para a sua redução.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos de Ofício e Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279692.0004/20-2, lavrado contra **CLARO S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 113.061,27**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 4.872,01 e 100% sobre R\$ 108.189,26, previstas no Art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR DA PGE/PROFIS