

**A. I. N° - 269191.0204/01-5**  
**AUTUADO - CEREALISTA CASTRO LTDA.**  
**AUTUANTES - VIRGÍLIO FRANCISCO COELHO NETO e ROBERTO ARAÚJO MAGALHÃES**  
**ORIGEM - INFAZ BARREIRAS**  
**INTERNET - 22. 05. 2002**

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0170-04/02**

**EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) MERCADORIAS ISENTAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada a improcedência da presunção legal. b) MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É devido o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos das mesmas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Também deve ser exigido o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Efetuada a correção do cálculo do imposto. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/09/01, exige ICMS, no valor total de R\$ 14.249,87, em razão das seguintes irregularidades, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado:

1. Falta de recolhimento do imposto, no montante de R\$ 4.644,51, pela presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, anteriormente efetuadas, sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, o que autoriza a cobrança de imposto decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, caracterizando a existência de saídas não contabilizadas, empregadas no pagamento das citadas entradas.
2. Falta de recolhimento do imposto, no importe de R\$ 3.281,07, relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, anteriormente efetuadas, sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em sua escrita, o que autoriza a cobrança de imposto por presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas.
3. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$ 6.324,29, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e,

conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

O autuado apresentou defesa tempestiva e, inicialmente, requereu, sob pena de nulidade, que toda intimação alusiva ao feito seja encaminhada ao seu patrono. Em seguida, suscitou as seguintes preliminares de nulidade:

a) O Auto de Infração é nulo por insegurança na determinação da infração e, conseqüentemente, por cerceamento do direito de defesa do autuado, ofendendo o artigo 18, II e IV, “a”, do RPAF/99. Alega que as acusações contidas nos itens 1 e 2 são dúbias e confusas, dificultando o exercício do seu direito de defesa. Assevera que as acusações de omissão de saídas e de falta de registro de entradas são incompatíveis com a auditoria de estoques.

b) O lançamento é nulo, por cerceamento do direito de defesa, em razão da ausência do demonstrativo de apuração dos “preços unitários médios”.

Adentrando no mérito da lide, acerca da infração 1, o autuado afirma que o imposto cobrado a título de “omissão de receita” não é cabível, pois não está respaldado em auditoria de cunho contábil, de forma que se possa constatar a existência de “Caixa 2”. Afirma que, da forma que lhe foi apresentada, a ação fiscal poderia, no máximo, caracterizar a “ausência de registro fiscal de entradas”, sujeitando-o a multa formal, porém sem amparo para exigência do imposto.

De acordo com o defendente, houve exigência de imposto referente a mercadorias com a fase de tributação encerrada, sem qualquer prova de que a antecipação tributária não tivesse ocorrido. Ressalta que adquire, dentro e fora do Estado, mercadorias sujeitas à retenção e ao pagamento do imposto por antecipação, em conseqüência, em seu entendimento, é irrelevante que as saídas tenham ocorrido sem tributação, já que o imposto foi recolhido na entrada. Aduz que apenas uma apuração contábil poderia sustentar a autuação, pois as mercadorias envolvidas na infração são tributadas, porém em fases diferentes daquela constante no fulcro da autuação.

O autuado frisa que é usuário de máquina registradora, gozando da presunção legal de que todas as saídas são tributadas. Assegura que a auditoria de estoque não é a mais aconselhável no caso de usuário de máquina registradora, já que está sujeito a procedimentos específicos e próprios.

Relativamente à infração 2, o autuado afirma que não teria interesse algum em omitir entradas das mercadorias isentas, uma vez que não haveria tributação na saída. Diz que não haveria prejuízo para o Estado e, no máximo, seria cabível multa formal.

O defendente assevera que não é possível a tributação de mercadorias isentas porque não houve nenhuma apuração contábil que respaldasse a “presunção de omissão de receita”. Alega que não se pode afirmar que a omissão teria sido de mercadorias tributáveis. Diz que o fisco teria que provar que o autuado vendeu mercadorias tributadas e não contabilizou as entradas e as saídas, tendo utilizado os recursos provenientes das vendas para efetuar aquisições de mercadorias isentas. Salienta que, como os autuantes não examinaram a contabilidade do autuado, é impossível exigir imposto sobre as mercadorias tributáveis com base nas mercadorias isentas.

Quanto à infração 3, o defendente diz que o fato das mercadorias estarem sujeitas ao regime de substituição tributária afasta a cobrança do imposto. Diz que este CONSEF já firmou entendimento de que *a inclusão, na auditoria de estoque, de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, com a fase de tributação encerrada, gera o “bis in idem”*. Para embasar suas alegações, o autuado transcreve ementas referentes às Resoluções nºs 1715/95 e 5634/96 e ao Acórdão nº 0109/99.

O autuado também alega que a infração 3 colide com as infrações 1 e 2, ocasionando novo “bis in idem”, já que as mercadorias e o período fiscalizado foram os mesmos.

Segundo o defendente, no momento, é impossível e improdutivo “apresentar demonstrativos em contraposição”, porém impugna os demonstrativos que lhe foram apresentados, pois os mesmos refletem presunções ilegais e incabíveis. Aduz que, para elidir as presunções utilizadas pelos autuantes, ele teria que realizar uma auditoria de todas as suas mercadorias tributadas. Solicita a realização de diligência e pede que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Na informação fiscal, os autuantes dizem que, apesar de terem elaborado o demonstrativo do cálculo do preço unitário médio, o mesmo não foi entregue ao autuado. Afirmam que tal omissão pode ser suprimida e que não prejudicou a determinação da natureza das infrações, do autuado e do montante do débito tributário, uma vez que os valores dos preços médios constam nos demonstrativos que foram entregues ao contribuinte. Às fls. 134 a 143, os auditores juntaram aos autos os demonstrativos de cálculo do preço unitário médio.

Quanto às demais alegações defensivas, os autuantes afirmam que a ação fiscal obedeceu ao disposto na Portaria nº 445/98. Ao final, solicita a manutenção do lançamento.

Tendo em vistas os documentos anexados aos autos, foi dado vistas ao autuado do demonstrativo acostado pelos autuantes quando da informação fiscal.

Preliminarmente, o defendente alegou que a informação fiscal é inepta, pois não é clara e nem precisa, bem como não aborda todos os aspectos da defesa apresentada. Afirmou que, em razão desse vício, devem ser admitidas como verdadeiras as alegações defensivas.

O autuado reitera a segunda preliminar de nulidade argüida na defesa e diz que a apresentação intempestiva do demonstrativo de cálculo do preço unitário médio não suprime o vício existente no processo.

Após afirmar que o art. 127, § 7º, do RPAF/99 é referente a fatos, demonstrativos ou levantamentos novos, o defendente questiona se, efetivamente, o demonstrativo apresentado pelos fiscais foi elaborado antes da autuação, ou se os preços foram “chutados” e, posteriormente, o demonstrativo foi “fabricado” para atribuir amparo aos citados preços.

O autuado alega que o prazo (10 dias) que lhe foi concedido para se manifestar sobre o demonstrativo apresentado pelos autuantes implicou cerceamento do seu direito de defesa, uma vez que o demonstrativo deveria lhe ter sido entregue na data da intimação. Frisa que esse procedimento afronta o disposto no art. 5º, LV, da Constituição Federal, bem como toda a legislação infraconstitucional aplicável ao caso.

Depois de solicitar que o lançamento seja declarado nulo, o autuado reitera todos os termos da sua defesa apresentada e impugna os demonstrativos de fls. 134 a 143.

## VOTO

Inicialmente, analisarei as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado em sua peça defensiva:

a) O teor das acusações é o rotineiramente empregado pelo fisco nos casos de infrações detectadas por meio de levantamento quantitativo de estoques, sendo as imputações entendidas pelos contribuintes e amplamente aceitas por este CONSEF.

À fl. 2 do Auto de Infração, os autuantes descreveram os fatos de forma satisfatória e efetuaram o enquadramento legal corretamente. Essas informações (descrição dos fatos e o enquadramento legal) eliminam possíveis dúvidas quanto ao que foi imputado do contribuinte e facilitam o exercício do seu direito à ampla defesa.

Conforme consta no Auto de Infração, a presente auditoria fiscal apurou, apenas, entradas de mercadorias não registradas, situação em que a lei autoriza a presunção de omissão de saídas anteriores. Assim, não há a acusação de ocorrência concomitante de omissão de entrada e de saída de mercadorias.

Face ao acima comentado, não acolho a primeira preliminar de nulidade suscitada.

b) Efetivamente, os auditores fiscais deixaram de entregar ao autuado uma cópia do demonstrativo de cálculo do preço unitário médio das omissões de entradas. Porém, essa falha não acarreta a nulidade do lançamento, pois, nos termos do art. 18, § 1º, do RPAF/99, ela foi suprida com a anexação aos autos do citado demonstrativo (fls. 134 a 143), sendo fornecida cópia ao autuado e concedido o prazo de lei para que ele se manifestasse, querendo.

A ausência do demonstrativo de cálculo do preço unitário médio não acarreta cerceamento do direito de defesa do autuado e constitui um descumprimento de exigência meramente formal, pelos seguintes motivos: a) a forma como o citado preço deve ser apurado está explicitada na legislação (art. 60, II, do RICMS-BA/97); b) os documentos necessários para a apuração estão, obrigatoriamente, em poder do autuado; c) o cálculo de média aritmética simples não envolve conhecimentos especializados.

Dessa forma, não acolho a segunda preliminar de nulidade suscitada pelo autuado.

Não acolho as preliminares argüidas pelo autuado quando do seu segundo pronunciamento, pois o fato da informação fiscal não ter abordado todos os aspectos da defesa não implica veracidade das alegações defensivas, uma vez que mesmo sendo inepta, ou mesmo inexistindo, o conjunto das provas é suficiente para que o julgador conheça os fatos descritos na autuação.

Quanto ao prazo de 10 dias concedido ao autuado, não acolho o argumento defensivo de que houve prejuízo para o mesmo, pois tal prazo está previsto no art. 18, § 1º, do RPAF/99. Também ressalto que, conforme já me pronunciei anteriormente, considero que a falha existente foi sanada, não cerceou o direito de defesa do autuado e não implica nulidade do lançamento.

Sobre o pedido de diligência efetuado pelo autuado, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, indefiro-o. Também, considero significativo para o indeferimento do pedido o fato do autuado não ter indicado erros ou equívocos cometidos pelos fiscais, que justificasse a realização da diligência solicitada.

Adentrando no mérito da lide, ressalto inicialmente que o presente lançamento exige imposto apurado por meio de levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (1996), sendo uma parte das mercadorias objeto da auditoria isentas, e outra parte sujeita ao regime de substituição tributária.

Para melhor esclarecer o meu posicionamento sobre as infrações que compõem o lançamento em lide, inicialmente, ressalto que o termo “contabilização” não se deve ser entendido como, apenas, o lançamento efetuado por contabilista em livro contábil previsto na legislação comercial. A legislação tributária estadual, ao tratar da presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, utiliza o termo “contabilização” de forma ampla, incluindo aí o registro, o cômputo e a escrituração em livros contábeis ou fiscais das operações comerciais ocorridas em uma empresa. Se alguma dúvida havia sobre o alcance do termo “contabilização”, essa dúvida foi fulminada pelo Decreto nº 7490, de 30/12/98, que ao tratar do art. 2º, § 3º, IV, do RICMS-BA/97, substituiu a expressão “não contabilizada” por “não registrada”, exatamente para evitar a interpretação restrita do citado termo.

Relativamente à infração 1, constato que o levantamento quantitativo de estoques de fls. 28 e 29 comprova a ocorrência de entradas de mercadorias tributadas pelo regime de antecipação tributária

desacompanhadas da devida documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração. De acordo com o art. 4, § 4º, da Lei nº 7014/96, a entrada de mercadorias sem escrituração, autoriza a presunção de “omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção”.

Não acolho a tese defensiva de que só se deve cobrar imposto a título de “omissão de receita” com base em auditoria contábil, porque roteiros de auditoria fiscal também comprovam a “omissão de receita”, como por exemplo, o levantamento quantitativo de estoque.

Não acato a alegação de que para a “ausência de registro fiscal de entradas” caberia mera multa formal, pois, conforme já dito anteriormente, a Lei nº 7014/96 autoriza a presunção *juris tantum* de omissão de saída sem pagamento do imposto em tais casos.

Quanto ao argumento defensivo de que as mercadorias já se encontravam com a fase de tributação encerrada, ressalto que as entradas omitidas foram efetuadas desacompanhadas da devida documentação, assim não se pode afirmar que o imposto tenha sido pago antecipadamente, como alega o defendente.

Sobre a alegação do autuado de ser usuário de máquina registradora sem capacidade alfa numérica, tal alegação não foi provada, portanto sobre ela não posso me manifestar.

Considerando que a omissão de entradas está provada nos autos e que o autuado não comprovou a improcedência da presunção legal, entendo que a infração 1 está devidamente caracterizada.

Quanto à infração 2, ressalto que o disposto no § 4º do art. 4º da Lei nº 7014/96 é cabível também para as entradas de mercadorias isentas, sem registros. Como já afirmado anteriormente, não há necessidade de auditoria contábil para caracterizar a infração, haja vista que a mesma está baseada em uma presunção *juris tantum* expressamente autorizada pela Lei nº 7014/96.

Dessa forma, considerando que está provada a entrada de mercadoria sem a devida escrituração e que o autuado não comprovou a improcedência da presunção legal, entendo que a infração está caracterizada e que é devido o valor cobrado.

Quanto à infração 3, verifico que, em parte, assiste razão ao autuado, pois o art. 10, da Portaria nº 445/98 prevê que, nos casos de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve ser cobrado o imposto “normal” devido pelo sujeito passivo (infração 1), bem como do imposto devido por antecipação tributária (infração 3), apurado em função do valor acrescido e sendo deduzida a parcela calculada a título de imposto “normal”.

Portanto, o imposto devido na infração 3 passa de R\$ 6.324,29 para R\$ 1.679,78, conforme demonstrado abaixo:

Imposto originalmente cobrado na infração 3: R\$ 6.324,29

(-) Crédito fiscal (imposto cobrado na infração 1): R\$ 4.644,51

(=) Imposto devido retificado: R\$ 1.679,78

A multa de 70% indicada pelos autuantes para a infração em tela deve ser retificada para 60%, conforme o art. 10, I, “b”, da Portaria nº 445/98.

Quanto às decisões citadas pelo autuado, as mesmas não se aplicam ao caso em tela. Além da Resolução nº 1715/95 ser anterior à Portaria nº 445/98, decisões recentes deste CONSEF mostram que deve ser cobrado o imposto devido por antecipação tributária nas omissões de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária. A Resolução nº 0109/99 trata de lançamento em que, após as devidas correções, ficou constatada a ocorrência de omissão de saída, situação que é diferente do caso em lide. A Resolução nº 5634/96 também trata de omissão de saída de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, portanto não serve como paradigma.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 9.605,36.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269191.0204/01-5**, lavrado contra **CEREALISTA CASTRO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 9.605,36**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 7.925,58 e de 60% sobre R\$ 1.679,78, previstas, respectivamente, no art. 42, III, II, “d”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de maio de 2002.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO - PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

ANSELMO LEITE BRUM - JULGADOR