

PROCESSO - A. I. Nº - 207093.0020/02-4  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - SELETA COM. E REPRESENTAÇÕES LTDA.  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF nº 0514-02/03  
ORIGEM - INFAS BONOCÔ  
INTERNET - 25.03.04

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0081-11/04

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. O imposto apurado foi absorvido pela exigência fiscal da segunda infração, passivo fictício, haja vista que também se trata de omissão de saídas no mesmo exercício. Consoante o art. 60, II, “a”, § 2º do RICMS/97, quando forem constatadas, simultaneamente, irregularidades no disponível e no exigível, bem como entradas ou pagamentos não registrados ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário, se configurar a presunção de que as demais nela estejam compreendidas. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuida o presente de Recurso de Ofício apresentado pela egrégia 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, com fundamento no art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10.10.00, relativamente ao Acórdão nº 0514-02/03 que decidiu pela procedência em parte do Auto de Infração em referência.

A exigência fiscal no valor de R\$357.389,21 de imposto, mais multa, decorre das seguintes irregularidades:

1. *Falta de recolhimento do imposto 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, exercício de 2000.*
2. *Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, exercício de 2000.*
3. *Recolhimento do ICMS efetuado a menos, devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembarço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial. Referente às importações de farinha de trigo e óleo de girassol, DIs 679783-7 e 680283-0.*

4. *Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outros Estados, relacionadas no anexo 88.*
5. *Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas.*
6. *Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, exercícios de 2000 e 2001. Multa.*
7. *Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outros Estados, relacionadas no anexo 88. Notas fiscais capturadas nos postos fiscais, operação CFAMT.*
8. *Falta de recolhimento do ICMS 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 estoques, exercício de 2001.*

O Ilustre relator da 2<sup>a</sup> JJF elaborou o seu relatório destacando quanto aos argumentos do recorrido que, o autuado apresentou tempestivamente impugnação, se insurgindo contra o Auto de Infração, alegando que em relação ao primeiro item, a infração foi apurada mediante arbitramento, hipótese que não se justifica, uma vez que a escrita contábil do autuado tinha elementos suficientes para que o autuante constatasse que a infração não foi cometida. Disse que embora o valor do estoque do autuado constante do balanço tivesse sido lançado equivocadamente, o valor correto das mercadorias encontra-se perfeitamente escriturado no livro Registro de Inventário, e dessa forma, o autuante poderia ter facilmente apurado que o ICMS correspondia ao montante do imposto devido. Assim, o defendant argumentou que o arbitramento mostrou-se inútil e arbitrário, na medida em que não ocorreu nenhuma infração, mas, mero equívoco na escrituração, sem causar qualquer prejuízo ao Fisco, o imposto exigido não passa do tão repudiado “bis in idem”, e a imposição de penalidade cominada mostra-se absurda.

*Infração 02 – Alegou que nem todas as mercadorias adquiridas são pagas à vista, o que obriga o comerciante a contrair débitos, e enquanto tais operações não são saldadas, o seu montante integra o passivo do autuado, sendo de lá retiradas as obrigações quando efetuado o respectivo pagamento. Disse que o autuante considerou que ainda eram mantidas no passivo, determinadas operações de vendas com pagamento futuro, apesar de já terem sido saldadas. Entende que não há de prosperar a cobrança do tributo, nem a multa aplicada.*

*Infração 03 – O autuado alegou que se limitou seguir as instruções fornecidas pelo próprio fisco, e todos os cálculos para recolhimento do ICMS nas operações de importação foram efetuados pelo próprio fisco. Por isso, estranha que, tendo seguido as instruções do fisco, seja infrator.*

*Infração 04 – Argumentou que todos os cálculos para o regular recolhimento do ICMS foram efetuados com base na tabela constante dos anexos 69 e 88, isto é, o autuado limitou-se a obedecer às determinações da legislação vigente.*

*Infração 05 – Disse que de todas as infrações apontadas na autuação fiscal, essa é a que mais causa estranheza, uma vez que as saídas de óleo girassol constituem operações realizadas com mercadorias importadas, cujo ICMS foi regularmente pago no momento do desembaraço aduaneiro, e em virtude do princípio da não cumulatividade, nesse caso, o importador não recolhe o ICMS no ato da comercialização do produto, por bom senso. Asseverou que, conforme se constata na documentação juntada pelo próprio autuante, o óleo de girassol mencionado, foi adquirido pelo autuado no exterior, tendo recolhido o respectivo ICMS. Por isso, entende que a autuação mostra-se absurda e infundada.*

*Infração 06 – Alegou que toda e qualquer operação de entrada e saída de mercadorias no estabelecimento obedece a todos os critérios fiscais e contábeis de escrituração, de acordo com a legislação vigente.*

*Infração 07 – O autuado informou que as suas alegações são as mesmas do item 04, ressaltando que não tem conhecimento dos fatos narrados.*

*Infração 08 – Também em relação a este item, o autuado apresenta os mesmos argumentos do primeiro item, entendendo que esta infração foi apurada através de arbitramento, o que não justifica, considerando que na escrita contábil tinha elementos suficientes para que o autuante constatasse que não houve cometimento da infração.*

*Concluindo, o autuado alegou que o Auto de Infração mostra-se absurdo e infundado, é uma arbitrariedade cometida em detrimento de uma empresa séria, e requer que o procedimento seja submetido a uma revisão fiscal por Auditor estranho ao feito.*

Consta do Acórdão que o autuante apresentou informação fiscal mantendo o Auto de Infração, dizendo que em relação ao primeiro item, a irregularidade foi apurada através de levantamento quantitativo de estoques, foram consideradas todas as notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias, bem como os respectivos saldos quantitativos das mercadorias inventariadas, e não há a menor hipótese de arbitramento da base de cálculo, e os demonstrativos acostados aos autos assim comprovam; a alegação defensiva é inócua, não há qualquer relação com os valores registrados na escrita contábil.

*Infração 02 – Disse que foi conciliado o saldo da conta Fornecedores, informado pela contabilidade em 31/12/2000 com os respectivos pagamentos, e na contestação, o autuado não prova a quitação e baixa desses valores.*

*Infração 03 – Disse que o autuado não apresenta nenhum argumento defensivo, apenas que o seu procedimento seguiu instruções, sem esclarecer de que forma se processou. Pergunta, se foi via consulta.*

*Infração 04 – Asseverou que a posição do autuado não altera em nada o que comprovam os demonstrativos de fls. 150, 265 e 266, uma vez que o defendente apenas refuta a acusação sem apresentar qualquer prova.*

*Infração 05 – Disse que não há o que contra-arrazoar, diante da alegação do autuado.*

*Infração 06 – Informou que a alegação defensiva é mais uma vez inócua e sem fundamento legal.*

*Infração 07 – O autuado não se defendeu, considerando que manteve os mesmos argumentos da quarta infração.*

*Infração 08 – O autuado apenas repetiu os argumentos da primeira infração, e não elidiu a exigência fiscal.*

*Por fim, o autuante pede que o CONSEF julgue o Auto de Infração procedente em sua totalidade, considerando que o autuado não apresentou qualquer prova para elidir as acusações que foram apontadas.*

A Decisão da 2<sup>a</sup> JJF está fundamentada no Voto abaixo reproduzido:

*“Inicialmente, fica indeferido o pedido de revisão fiscal formulado na defesa do autuado, tendo em vista que considero os elementos acostados ao PAF suficientes para as minhas conclusões acerca da lide. Ademais, trata-se de revisão para verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal e a documentos que estão de posse do autuado, e não foram juntados aos autos quaisquer demonstrativos para contrapor a autuação fiscal.*

*O primeiro item do Auto de Infração refere-se à falta de recolhimento do imposto 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, exercício de 2000, conforme demonstrativos às fls. 13 a*

172 dos autos, e o autuado apresentou o entendimento de que se trata de arbitramento, concluindo que não se justifica essa hipótese, considerando que em sua escrita contábil tinha elementos suficientes para que o autuante constatasse que a infração não foi cometida.

Observo que o levantamento quantitativo de estoques tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, e como consequência, no presente processo, houve a constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante e anexados aos autos, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, e não se trata de arbitramento, como alegou o autuado.

Entendo que o fato apurado encontra-se devidamente comprovado nos autos e a acusação fiscal é subsistente, haja vista que a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (art. 4º da Portaria 445/98, c/c art. 60, II “a” do RICMS/97).

A segunda infração, refere-se à exigência do imposto decorrente da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes, sendo elaborado o demonstrativo de fls. 173/174 do PAF.

Nesta infração, se apura a manutenção na conta “Fornecedores” ou “Duplicatas a Pagar”, de valores fictícios decorrentes de obrigações já liquidadas, mas que ainda se encontram lançadas na contabilidade. Assim, os valores dos títulos do exercício anterior que ficaram para quitação no exercício seguinte aparecem no Balanço Patrimonial, e devem ter o seu pagamento comprovado pelo contribuinte.

Foi alegado nas razões de defesa que nem todas as mercadorias adquiridas são pagas à vista, o que obriga o comerciante a contrair débitos, e quando tais operações não são saldadas, o seu montante integra o passivo do autuado, e que o autuante considerou que ainda eram mantidas no passivo, determinadas operações com pagamento futuro, apesar de já terem sido saldadas. Entretanto, não foram apresentados quaisquer documentos para contrapor o levantamento fiscal, haja vista que foram constatados títulos pagos, num total inferior ao saldo consignado no balanço à fl. 179 dos autos. Assim, o contribuinte não comprovou o pagamento do total de duplicatas constantes de seu passivo, presumindo-se a existência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentos fiscais.

A legislação prevê que existência no passivo de obrigações já pagas indica que o sujeito passivo efetuou tais pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas (art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96). Por isso, entendo que a exigência fiscal é subsistente.

Observo que a exigência da primeira infração é absorvida pela segunda, tendo em vista que ambas tratam de omissão de saídas referente ao mesmo exercício. Infração 03 - Recolhimento do ICMS efetuado a menos, devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembarque, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, referente às importações de farinha de trigo e óleo de girassol, DIs 679783-7 e 680283-0, conforme demonstrativo à fl. 247 dos autos.

O autuado alegou que se limitou seguir as instruções fornecidas pelo próprio fisco, e todos os cálculos para recolhimento do ICMS nas operações de importação foram efetuados conforme orientação do fisco. Entretanto, não foi indicado o tipo de orientação, se houve alguma consulta formal, e não foi apresentado qualquer elemento para elidir a acusação fiscal. Assim, entendo que é procedente a exigência fiscal.

As infrações 04 e 07, tratam da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições interestaduais de mercadorias relacionadas no anexo 88 do RICMS-BA, sendo elaborados pelo autuante os demonstrativos de fls. 250 e 265/267 (infração 04); fl. 558 (infração 07 – notas fiscais coletadas através do CFAMT).

Observo que são mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária, e por isso, a obrigatoriedade de recolhimento do tributo é prevista no art. 371, inciso I, combinado com o 125, inciso I, alínea “a” do RICMS/97, e o autuado alegou apenas que se limitou a obedecer às determinações da legislação vigente.

Entendo que são subsistentes as infrações apuradas, haja vista que o autuado não apresentou justificativa suficiente, apenas negando o cometimento das infrações, ficando confirmada a exigência fiscal que está amparada na legislação, sendo que a multa correspondente está de acordo com o art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, portanto, foi aplicada corretamente pelo autuante.

Infração 05 – Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis, com óleo de girassol, escrituradas como não tributáveis, conforme demonstrativos de fls. 297 a 301.

Foi alegado nas razões de defesa que as saídas de óleo girassol constituem operações realizadas com mercadorias importadas, cujo ICMS foi regularmente pago no momento do desembarque aduaneiro, e em virtude do princípio da não cumulatividade, nesse caso, o importador não recolhe o ICMS no ato da comercialização do produto, por bom senso. Entretanto, não é acatada a alegação defensiva, haja vista que em decorrência da não cumulatividade do ICMS, a legislação estabelece que se deve compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, e para compensação, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações que tenham resultado a entrada da mercadoria (Lei nº 7.014/96, arts. 28 e 29). Assim, é subsistente a infração apurada.

Infração 06 - Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, exercícios de 2000 e 2001, sendo exigida a multa de 10% sobre o valor das mercadorias, e o autuado alegou que toda e qualquer operação de entrada e saída de mercadorias no estabelecimento obedece a todos os critérios fiscais e contábeis de escrituração, e de acordo com a legislação vigente.

Em relação às aquisições de mercadorias, a escrituração a ser efetuada no Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento (art. 322, do RICMS/97), sendo que a falta de escrituração constitui irregularidade punível com multa de 10% do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeito a tributação, conforme art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96. Infração não elidida pelo autuado.

Infração 08 - Falta de recolhimento do ICMS relativo às 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 estoques, exercício de 2001, de acordo com os demonstrativos de fls. 570 a 696 do PAF.*

*O autuado apresentou os mesmos argumentos do primeiro item da autuação fiscal, entendendo que a infração foi apurada através de arbitramento, dizendo que o procedimento fiscal não se justifica, porque na escrita contábil tinha elementos suficientes para que o autuante constatasse que não houve cometimento da infração.*

*Entretanto, a exemplo da primeira infração, foi efetuado levantamento quantitativo de estoques a partir das notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias, além do estoque inventariado, conforme escrituração efetuada no livro Registro de Inventário, sendo apurada omissão de entradas de mercadorias tributáveis.*

*A exigência do imposto está embasada na previsão legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, e não foi comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Infração procedente.*

*Vale ressaltar, que a contestação apresentada pelo autuado contra o Auto de Infração não foi acompanhada de qualquer comprovação quanto às alegações defensivas, e de acordo com o art. 123 do RPAF/99, a impugnação do sujeito passivo deve ser acompanhada de provas que o mesmo tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes à suas alegações, e a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal (art. 143 do RPAF/99).*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, tendo em vista que foi absorvida a exigência da primeira infração pela segunda, ficando alterado o total do débito para R\$251.021,21.”.*

## **VOTO**

Entendo que assiste razão ao Ilustre relator da 2<sup>a</sup> JJF quanto à absorção da primeira infração pela segunda.

Como se observa, o primeiro item da autuação diz respeito à falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento na escrita fiscal do contribuinte, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, referente ao exercício de 2000.

Já o segundo item da autuação se reporta à omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, também referente ao exercício de 2000.

Consoante o art. 60, II, “a”, § 2º do art. 60 do RICMS/97, quando forem constatadas, simultaneamente, irregularidades no disponível e no exigível, bem como entradas ou pagamentos não registrados ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário, se se configurar a presunção de que as demais nela estejam compreendidas.

Ora, ambas as infrações indicam omissão de saídas e alcançam o mesmo período, no caso, o exercício de 2000.

Considerando que a segunda infração é a de maior valor monetário, esta absorve a primeira, nos termos do artigo acima referido.

Diante do exposto, voto pelo Não Provimento do presente Recurso de Ofício para que seja mantida a Decisão recorrida em todos os seus termos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207093.0020/02-4, lavrado contra **SELETA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$218.841,36**, sendo R\$143.645,64, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.678,25 e 70% sobre R\$140.967,39, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, mais R\$75.195,72, acrescido das multas de 60% sobre R\$7.729,70 e 70% sobre R\$67.466,02, previstas no art. 42, II, “a” e “d” e III, da referida lei, e demais acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$32.368,93**, sendo R\$21.684,65 atualizado monetariamente, e R\$10.684,28, com os respectivos acréscimos legais, prevista no art. 42. IX, da Lei nº 7.014/96.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de março de 2004.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS