

**A. I. Nº** - 110024.0003/04-9  
**AUTUADO** - CRIS & CO CONFECÇÕES LTDA.  
**AUTUANTE** - NIVIA COSTA VERZOLLA  
**ORIGEM** - INFAZ IGUATEMI  
**INTERNET** - 15.06.05

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0174-02/05

**EMENTA:** ICMS. 1. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. Infração comprovada. 2. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Infração não elidida. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTO FISCAL EM DUPLICIDADE. Infração comprovada. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Retificados equívocos no levantamento, o que reduziu o valor do imposto exigido. Infrações parcialmente comprovadas. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 31/03/2004, exige débito no valor de R\$ 117.060,77, em razão das seguintes irregularidades:

1. Deixou de recolher, no(s) prazo(s) regulamentar (es), ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. ICMS de R\$ 98,77 e multa de 70%.
2. Recolheu a menor ICMS em decorrência de desencontro entre o(s) valor (es) do imposto recolhido e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS. ICMS de R\$ 133,72 e multa de 60%.
3. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento (s) fiscal (is) em duplicidade. ICMS de R\$ 354,28 e multa de 60%.
4. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias sem exercício fechado. ICMS de R\$ 90.090,08 e multa de R\$ 70%. Exercício de 2000.
5. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas,

apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. ICMS de R\$ 23.858,92 e multa de 70%. Exercício de 2001.

6. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita (s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 10% no valor de R\$ 2.525,00.

O autuado, ingressa com defesa, às fls. 235 a 245, nos seguintes termos:

Inicialmente concorda com as infrações 01, 02 e 03, que foram devidamente quitadas, conforme cópia do DAE que anexa à fl. 303.

Aponta que houve apuração excessiva da base de cálculo, das infrações 04 e 05, bem como que o autuante cometeu erros e falhas no levantamento, sendo nulo, por não se conformar com a realidade fática.

Quanto à multa aplicada na infração 06, diz que o bem adquirido não está sujeito à tributação, pois foi utilizado para a instalação da loja. Lembra que cabe a este CONSEF aplicar a redução ou cancelamento de multas, para o caso de não ter havido dolo, fraude ou simulação.

Afirma que não foi considerada a proporcionalidade das mercadorias vendidas, para o cálculo do preço médio que foi estabelecido acima da realidade, pois o mês de dezembro é atípico, e há conseqüente elevação fictícia do preço médio, sendo adotado aquele valor para todo o ano de apuração. Não se conforma com o prazo de 30 dias para apresentar defesa, tendo que conferir o levantamento por amostragem. Mesmo assim, detectou erros, conforme a planilha e documentação que acosta, nos exercícios de 2000 e de 2001, de várias mercadorias, tais como: calças, camisas, cinto, costume, short, jaqueta, blazer, sandália.

Aduz que o lançamento foi realizado com insegurança, gerando a incerteza da constituição do crédito, logo sua nulidade, conforme o art. 112 do CTN.

Pede a improcedência das infrações ora em discussão.

O autuante presta a informação fiscal de fls. 307 a 310, nos seguintes termos:

Lembra que o débito fiscal foi exigido através da aplicação do Roteiro de trabalho AUDIF -207 – AUDITORIA DE ESTOQUE, com a aplicação do Levantamento Quantitativo por espécie de mercadoria, referente aos períodos de 01 de janeiro de 2000 a 31 de dezembro de 2000 e 01 de janeiro de 2001 a 31 de dezembro de 2001.

Reconhece que laborou em conformidade com a legislação vigente, RICMS/BA e na Portaria nº 445/98 e que o levantamento foi feito, tomando por base os valores dos estoques inicial e final escriturado no Livro Registro de Inventário, e os valores das entradas e de saídas das mercadorias selecionadas no período fiscalizado, levando-se em conta tanto às quantidades como a sua expressão monetária.

Acata o que está presente na defesa do contribuinte, com relação ao resultado da Auditoria de Estoques – Levantamento Quantitativo de 07 itens, no exercício de 2000, ao analisar os documentos anexados, e elaborou um novo demonstrativo de cálculo das omissões, com os novos valores apurados. Com a elaboração do novo demonstrativo foi alterado o valor da omissão de saída para R\$ 82.015,70 (oitenta e dois mil quinze reais e setenta centavos) calculado com a alíquota de 17%, na infração 04.

O autuante ainda acatou com relação à infração 05, as informações prestadas pelo autuado, referente ao exercício de 2001. Elaborou um novo demonstrativo de Cálculos das Omissões com os valores apresentados pelo contribuinte, sendo que o valor do imposto resultou em R\$ 19.532,28, aplicado a alíquota de 17%.

Quanto à infração 06, o contribuinte questiona a multa de 10%, alegando não ter agido com dolo, fraude ou simulação. Porém o que foi exigido foi a não escrituração das Notas Fiscais de Entradas no livro Registro de Entradas.

O autuado apresenta as suas contra-razões à Informação Fiscal, às fls. 438 a 440, nos seguintes termos:

Prefacialmente, alega que na defesa não houve qualquer ataque sobre a desobediência da fiscalização, quanto ao que determina o Regulamento do ICMS. Portanto, entende como desnecessária a declaração do Auditor acerca do seu trabalho ter sido elaborado à luz das determinações do RICMS/BA, bem como que a Impugnação foi pautada na nulidade do Auto de Infração, tendo em vista que as infrações 04 e 05 apresentam falhas de levantamento, o que caracteriza o excesso de tributação.

Afirma que, como fora admitido pelo próprio autuante, no bojo de sua Informação Fiscal, todos os dados verificados, no tempo limitado que possui, são marcados por irregularidades de apuração, fato que vicia completamente o Auto de Infração em tela. Considera importante também destacar que o novo demonstrativo de cálculos de 2001, é mera repetição do ano de 2000, o que o impossibilita de realizar a comparação do levantamento efetuado.

Por derradeiro, ressalta que “a concordância da Fiscalização com todas as alegações do contribuinte é sinal inequívoco da imperfeição do Auto de Infração, mormente quanto às infrações 04 e 05, condição suficiente para sustentar que as partes não checadas pela defesa padecem dos mesmos equívocos daquelas efetivamente reparadas”. Sendo assim, assevera que o trabalho de fiscalização efetuado não traduz segurança, ocasionando “incerteza de constituição de um suposto crédito, logo nulo e improcedente”. Aproveita a oportunidade para ratificar os termos da Impugnação.

Tendo em vista que na Informação Fiscal oferecida foram reformados os valores exigidos relativos às infrações 04 e 05, embora tenham sido apensados apenas os demonstrativos sintéticos, referentes ao exercício de 2001, esta 2ª JF diligenciou o PAF à inspetoria de origem, para solicitar à Auditora Fiscal que providenciasse anexar os demonstrativos, sintéticos e analíticos, relativos às mencionadas infrações (exercícios de 2000 e 2001).

O autuante à fl. 456, afirma ter procedido à análise das provas documentais juntadas ao PAF pelo autuado e que anexou aos autos os demonstrativos sintéticos e analíticos da Auditoria de Estoque-Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias, relativo à quarta infração do Auto, referente ao exercício de 2000, assim como da quinta infração (exercício de 2001).

Nessas circunstâncias, solicita deste Douto Conselho o julgamento procedente para o novo valor de R\$ 82.015,72, quanto à Infração 04, e para o novo valor de R\$ 19.532,28 da Infração 05, e a manutenção integral das demais.

O defendente ao ser cientificado da informação fiscal, manifesta-se às fls. 552 a 555, e requer a devolução do prazo de defesa de 30 (trinta) dias, conforme o estabelecido no art. 132 do COTEB.

Em nova manifestação, às fls. 552 a 555, o contribuinte ressalta que concordou em parte com o auto de infração, no tocante as infrações 01, 02 e 03, as quais já foram devidamente quitadas.

Entende que as infrações 04 e 05 são plenamente nulas, uma vez que, os dados apurados pela fiscalização, não representam a real movimentação de mercadorias efetivamente operacionalizadas. Informa que com as novas alterações diminuiu o valor do ICMS de R\$ 117.060,77 para R\$ 101.548,01, distribuídas em seis infrações, continuando com as de maior relevo as infrações 04 e 05, ambas relativas a uma suposta omissão de mercadoria tributável.

Com relação a estas infrações, a fiscalização deixou de considerar nos preços médios, as saídas de mercadorias devidamente comprovadas, como explicita o novo demonstrativo. Ainda informa que o auto de infração apresenta mais uma irregularidade, uma vez que o acréscimo de saída de mercadoria modifica o cálculo do preço médio.

Diz que o novo demonstrativo apresenta novos erros, descoberto através de mera amostragem, e anexa planilhas, demonstrando todos os erros encontrados.

Cita a legislação que diz que “são nulos os lançamentos de ofício que não contenham elementos suficientes para a determinação, com segurança, da infração”, art. 18, IV do RPAF.

Acredita que ficou evidenciado a forma equivocada do levantamento do preço médio das mercadorias, assim como o defeito da apuração, pois em todos os itens conferidos foram achados erros, gerando números bem além dos verdadeiros, e conseqüentemente a inexactidão do auto de infração e logo a incerteza do suposto débito apurado pelo Fisco.

Finaliza informando que “para se configurar uma suposta sonegação fiscal, fundada numa suposição presumida de omissão de entrada ou saída de mercadorias, há que se apresentar um levantamento irretocável consubstanciado em números absolutamente verdadeiros, comprovadamente retirados das notas fiscais e livros fiscais, livres, portanto, de qualquer erro de levantamento ou contagem, caso contrário estar-se-á a impor ao contribuinte um pagamento indevido (exação), logo ilegal”.

Pede a improcedência do Auto de Infração.

Esta 2ª JF, diligenciou à ASTEC, para que fosse verificado se os equívocos apontados pela defendente, às fls. 564/573, efetivamente ocorreram. Também que se manifestasse expressamente sobre o preço médio apontado nos autos, com a elaboração de novo demonstrativo de débito, se necessário.

O diligente elaborou o Parecer ASTEC nº 0012/2005, de fls. 723/727, e verificando os equívocos apontados pelo defendente, efetuou alterações, nos diversos itens das mercadorias, objeto da infração.

Ref fez o cálculo do preço médio unitário dos produtos autuados, tomando-se como inicial os demonstrativos de fls. 106/135, e 172/189, anexados pelo autuante, bem como os demonstrativos de fls. 581, 582 e 584, juntamente com os cupons fiscais referentes ao mês de dezembro de 2001 e de 2002, anexados às fls. 586/717, pelo autuado.

Efetuiu os ajustes, no que resultou no exercício de 2000, omissão de entradas no valor de R\$ 1.762,05 e omissão de saídas no valor de R\$ 463.368,82. No exercício de 2001, omissão de entradas no valor de R\$ 30.895,56 e omissão de saídas no valor de R\$ 89.619,12. Prevaleceu a omissão de saídas, nos dois exercícios, por ser de maior expressão monetária. Assim, o ICMS em 2000, perfaz o valor de R\$ 78.772,70 e em 2001, o valor de R\$ 15.235,25.

O autuado, após receber cópia do parecer acima e anexos de fls. 723 a 734, não se manifestou.

## VOTO

Verifico da análise dos elementos constantes nos autos que, em momento algum, o sujeito passivo ficou impedido de exercer a ampla defesa e o contraditório, pois na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, do RPAF, com a entrega de todos os papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário das infrações imputadas.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade argüida por não se enquadrar em nenhum dos incisos do artigo 18 do RPAF/99.

No mérito, ressalto que o contribuinte concordou com o cometimento das infrações 01, 02 e 03, razão porque me abstenho de comentá-las.

A infração 04 foi detectada através de levantamento quantitativo de estoques, e refere-se ao exercício de 2000, sendo inicialmente exigido o valor de ICMS de R\$ 90.090,08, relativo às omissões de saídas de mercadorias.

Em razão de o autuado não ter se conformado com as quantidades de saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, o presente processo foi diligenciado à ASTEC, sendo que auditor fiscal estranho ao feito, elaborou o Parecer ASTEC nº 0012/2005, de fls. 723/727, e verificando os equívocos apontados pelo defendente, efetuou alterações, nos diversos itens das mercadorias apontadas.

Refez o cálculo do preço médio unitário dos produtos autuados, tomando como base os demonstrativos de fls. 106/135, e 172/189, anexados pelo autuante, bem como os demonstrativos de fls. 581, 582 e 584, juntamente com os cupons fiscais referentes ao mês de dezembro de 2001 e de 2002, anexados às fls. 586/717, pelo autuado.

Efetuiu os ajustes no levantamento, o que resultou no exercício de 2000, omissão de entradas no valor de R\$ 1.762,05 e omissão de saídas no valor de R\$ 463.368,82.

Assim deve ser exigido o valor de maior expressão monetária, ou seja, o da omissão de saídas, que resultou no ICMS de R\$ 78.772,70, no que concordo, pois em consonância com a Portaria 445/99, que disciplina o roteiro de Auditoria de Estoques.

Quanto à infração 05, relativo ao exercício de 2001, o mesmo procedimento foi adotado, e o diligente apurou a omissão de entradas no valor de R\$ 30.895,56 e omissão de saídas no valor de R\$ 89.619,12. Também prevalece a omissão de saídas, por ser de maior expressão monetária. Assim, o ICMS perfaz o valor de R\$ 15.235,25, no que concordo.

Ressalte-se que o sujeito passivo ao ser cientificado do resultado da diligência, não se manifestou, o que implica em concordância tácita com os novos valores apurados.

Por último, o contribuinte foi apenado com a multa de 10% sobre o valor das mercadorias constantes nas notas fiscais capturadas pelo sistema CFAMT, que não foram escrituradas no livro Registro de Entradas, conforme demonstrativo de fl. 214 e notas fiscais de fls. 215 a 894 do PAF.

Tal multa por descumprimento de obrigação acessória, está prevista no art. 42, inciso IX da Lei 7.014/96, que prevê: 10% (dez por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal.

Verificando a descrição dos produtos, constantes nas notas fiscais, objeto da presente acusação, trata-se de bens destinados ao ativo, mas este fato não desobriga o contribuinte de escriturar as competentes notas fiscais, no livro fiscal.

Outrossim, entendo que não deve ser aplicada a norma contida no art. 915 § 5º do RICMS/97, tendo em vista que “não se trata de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória, como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator”.

Infração mantida.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, homologando-se o valor comprovadamente recolhido.

#### **VOTO DISCORDANTE**

De acordo com o item 5º deste Auto de Infração, foram constatadas, no exercício de 2001, omissões tanto de entradas quanto de saídas de mercadorias, e o imposto foi cobrado com base na diferença de maior expressão monetária, a das saídas, sendo que, sobre o valor do imposto, foi acrescida a multa de 70%.

No item 6º, foi apurada omissão de entradas de mercadorias, no mesmo exercício objeto do item anterior (2001), e foi aplicada multa de 10% sobre o valor das entradas omitidas, por descumprimento de obrigação acessória.

Entendo que a multa do item 6º é indevida, porque ela já está embutida na multa de 70% do item 5º. Isto porque, como no item 5º foram apuradas omissões tanto de entradas quanto de saídas, ao ser cobrado o imposto sobre o valor da diferença de saídas, por ser o valor superior ao da diferença de entradas, automaticamente a multa de 70% aplicada sobre o imposto devido pelas saídas está abrangendo também o cometimento atinente às entradas, pois a diferença de menor expressão monetária é abarcada pela de maior valor, haja vista a regra do § 1º do art. 60 do RICMS, segundo a qual, na apuração dos fatos objeto daquele artigo, quando forem constatadas, simultaneamente, as irregularidades ali apontadas “ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis”, deve-se levar em conta, apenas, a diferença de maior expressão monetária.

Ora, quando o parágrafo em apreço se refere às situações ali mencionadas, quando forem constatadas simultaneamente, o termo “simultaneamente” não diz respeito, apenas a “duas” ocorrências, mas a tantas ocorrências quantas sejam apuradas, no mesmo período.

Sendo assim, noto que o fiscal apurou três fatos, no mesmo período, qual seja, no exercício de 2001: omissão de saídas, omissão de entradas e omissão de entradas. Repito: uma omissão de saídas e duas omissões de entradas. Ao lavrar o Auto de Infração, o fiscal comparou a omissão de saídas com “uma” das omissões de entradas, e cobrou o imposto sobre a diferença de maior valor, que foi a das saídas (item 5º do Auto de Infração). Em seguida, no tocante à “outra” omissão de entradas, o fiscal aplicou uma multa por descumprimento de obrigação acessória (item 6º).

Com isso, o fiscal não atentou para o mandamento do § 1º do art. 60 do RICMS. Ele teria de ter somado o valor das “duas” omissões de entradas, para comparar a soma delas com a omissão de saídas, de modo a determinar qual das duas diferenças (de entradas e de saídas) deveria prevalecer. Ao fazer a separação, ficou caracterizado desrespeito flagrante ao preceito do citado dispositivo regulamentar.

Tendo em vista que a soma das duas diferenças de entradas é inferior ao valor da omissão de saídas, a multa de 70% aplicada sobre o valor da omissão de saídas está abarcando o cometimento atinente às diferenças de entradas, somadas.

Reporto-me, por fim, ao preceito do § 5º do art. 915 do RICMS, que, repetindo igual disposição de parágrafo do art. 42 da Lei nº 7.014/96, prevê que a multa pelo descumprimento de obrigação acessória (item 6º deste Auto) é absorvida pela multa prevista para o descumprimento da obrigação principal (item 5º do Auto), sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória.

Sem dúvida, o descumprimento da obrigação principal, no item 5º deste Auto, relativamente à omissão de saídas de mercadorias, foi uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, de que cuida o item 6º, pois foi com os recursos provenientes das vendas (saídas) de mercadorias do item 5º que foram pagas as compras objeto das omissões de entradas acusadas no item 6º e parte do item 5º.

Em suma, a multa do item 6º é indevida, pois ela já está embutida na multa estipulada no item 5º.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 110024.0003/04-9, lavrado contra **CRIS & CO CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 94.594,72**, sendo R\$ 586,77, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60%, sobre R\$ 488,00 e de 70% sobre R\$ 98,77, previstas no art. 42, II, “b” VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e mais R\$ 94.007,95, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$ 2.525,00**, prevista no art. 42, da Lei nº 7.014/96, homologando-se o valor comprovadamente recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE