

A. I. N°. - 281240.0109/06-4  
AUTUADO - BATTLE COMÉRCIO DE INFORMÁTICA E TELECOMUNICAÇÕES LTDA.  
AUTUANTES - AUGUSTO JORGE LIMA MOREIRA e AURELINO ALMEIDA SANTOS  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
INTERNET - 23. 07. 2009

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0228-01/09**

**EMENTA: ICMS.** ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas com mercadorias tributáveis e também não contabilizadas. O contribuinte comprova a regularidade de alguns documentos fiscais. Refeitos os cálculos, com a conversão da exigência do imposto na aplicação da penalidade, no que se refere aos valores do imposto correspondente às notas fiscais consignadas apenas na escrita contábil. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 30/11/2006, foi atribuída ao sujeito passivo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas de mercadorias não registradas, em relação aos meses de dezembro de 2004, janeiro, fevereiro, abril, junho, julho, outubro e dezembro de 2005, exigindo o ICMS no valor de R\$11.536,58, acrescido da multa de 70%. Consta na “Descrição dos Fatos” que a apuração decorreu da Denúncia Fiscal nº 11.916/06.

O contribuinte, através de representante legalmente constituído, impugnou o lançamento tributário às fls. 70 a 79, suscitando a nulidade da autuação sob a assertiva que os autuantes incorreram em uma série de erros e presunções equivocadas. Transcrevendo o art. 28, § 3º, inciso VI do RPAF/99, assevera que o Auto de Infração não apresenta a descrição detalhada dos fatos apurados, resultando em falta de garantia ao impugnante de ter a exata noção de todo o procedimento adotado pelos autuantes.

Observa que os demonstrativos, que são parte integrante do processo, possuem a função de detalhar e especificar os cálculos realizados pela fiscalização. Aduz que, no entanto, os mesmos não comprovam o cometimento da infração, estando repletos de divergências, além de terem sido baseados em presunções infundadas. Afirma ser equivocada a presunção de que dera saída das mercadorias sem registrar a sua entrada, desde quando as mesmas foram registradas em seu livro Razão e imobilizadas no ativo de sua empresa.

Enfatiza que o Auto de Infração é nulo por não possibilitar através dos demonstrativos uma análise precisa da realidade dos fatos. Transcreve trechos do voto proferido no Acórdão CJF nº. 0044-02/05, argüindo que o CONSEF já reconheceu a nulidade desse tipo de procedimento adotado pela fiscalização estadual. Ressalta que sendo o ônus da prova do fisco, não podem os autuantes se desincumbir dessa obrigação, transferindo-a ao contribuinte, obrigando-o a provar que não cometeu a infração.

Prosseguindo, o sujeito passivo frisa que se os autuantes tivessem verificado sua documentação contábil, especialmente o livro Razão teriam comprovado que os produtos objeto da autuação foram imobilizados, não tendo ocorrido nenhuma omissão de saída. Alega que, ademais, sendo confirmada a falta de escrituração, deve ser aplicada a multa correspondente e não exigido o pagamento de imposto. Requer a declaração de nulidade do Auto de Infração.

Realça que o levantamento fiscal foi embasado na análise de notas fiscais do CFAMT – Sistema Automatizado de Controle de Mercadorias em Trânsito, não tendo ocorrido a prática da infração imputada. Para corroborar sua argumentação assevera que a Nota Fiscal nº. 7.403, emitida pela empresa Som e Luz Ltda., foi devidamente lançada no livro Registro de Entradas (doc. 02 – fl. 102).

Assevera que as mercadorias não são destinadas à comercialização, porém para integrar o ativo imobilizado ou para serem utilizadas como insumos na prestação de serviços, não tendo ocorrido, por essa razão, a alegada saída. Acrescenta que apesar de não terem sido consignadas no livro Registro de Entradas, o foram no livro Razão, o que demonstra que o impugnante não teve intenção de fraudar o fisco. Além disso, observa que o lançamento das notas fiscais no livro Registro de Entradas é uma obrigação tributária acessória, não podendo gerar a cobrança do ICMS, desde quando não houve falta de recolhimento do imposto.

Acrescenta que ocorreu erro na aplicação da alíquota, uma vez que em se tratando de produtos originados de outros estados caberia a cobrança do ICMS relativo à diferença entre a alíquota interna (17%) e a aquela aplicada no estado de origem (7%) e não a alíquota interna cheia. Argui que tendo a maior parte das mercadorias sido imobilizada, conforme demonstram os documentos anexados, não houve omissão de saída.

Argumenta que somente seria possível constatar uma eventual omissão de saída de mercadorias através de um levantamento quantitativo, o que não foi feito pelos autuantes, que apenas fizeram um cruzamento entre os dados constantes do livro Registro de Entradas e o Sistema CFAMT, sem verificar a destinação da mercadoria.

Assegura ter ocorrido tão somente um equívoco por parte do impugnante, que ao deixar de lançar as notas fiscais no livro Registro de Entradas, descumpriu uma obrigação acessória, o que significa dizer que se houve infração foi diversa daquela lavrada pelos autuantes.

Afirma estar claramente comprovada a improcedência da autuação, de acordo como os seguintes pontos: não houve saída das mercadorias; se houve infração, se referiu a descumprimento de obrigação acessória; não houve falta de pagamento de tributo; a alíquota a ser aplicada seria a interestadual e não a interna.

Conclui, requerendo a nulidade do Auto de Infração ou não entendendo assim o órgão julgador, que seja julgado totalmente improcedente.

Um dos autuantes prestou informação fiscal à fl. 114, esclarecendo, inicialmente, que a autuação decorreria da Denúncia Fiscal nº 11.916, de 12/06/2006 (fls. 09 a 12), bem como de notas fiscais coletadas pelo Sistema CFAMT não escrituradas nos livros fiscais próprios.

Enfatiza estar patente que houve omissão de saída, desde quando todas as notas fiscais deveriam ter sido escrituradas no livro Registro de Entradas e não apenas no livro Razão. Ressalta que os demonstrativos retratam um resumo da base de cálculo, da aplicação das alíquotas e da apuração do imposto a partir das notas fiscais anexadas, que bastam para configurar os meios de prova da omissão apontada, haja vista que não foram escrituradas em livros fiscais próprios para a apuração do imposto. Quanto às mercadorias imobilizadas, deveriam ter sido escrituradas no livro CIAP, sendo apurado e recolhido o ICMS relativo à diferença de alíquotas. Realça que através de uma análise das notas fiscais se verifica que as mercadorias são destinadas à comercialização, tanto pelo CFOP – Código Fiscal de Operações e Prestações, como pela descrição dos produtos.

Esclarece ter excluído da autuação a Nota Fiscal nº 7.403, no valor de R\$895,00, conforme novo demonstrativo à fl. 115, tendo alterado o valor do débito de R\$11.536,58 para R\$11.375,48. Confirma a ação fiscal, sugerindo que o Auto de Infração seja julgado procedente.

Sendo cientificado a respeito da informação fiscal, o sujeito passivo se manifestou às fls. 119 a 121, alegando que os subsídios apresentados pelo autuante não estão em conformidade com a verdade real oferecida na impugnação e buscada no presente processo administrativo, haja vista ter sido comprovada a inexistência de omissão de saídas, desde quando toda a documentação fiscal foi registrada no livro Razão, sendo as mercadorias imobilizadas em seu ativo.

Reprisa os argumentos proporcionados na peça defensiva, assim como os pedidos de nulidade ou de improcedência do Auto de Infração.

Tendo em vista a manifestação da defesa, à fl. 126 o autuante apresentou as seguintes informações: no INC/SEFAZ – Sistema de Informações do Contribuinte, existem omissões, inclusive DMAs – Declarações e Apurações Mensais do ICMS “zeradas”, sendo que no exercício de 2005 o contribuinte arrecadou apenas R\$328,73 de ICMS, enquanto que de acordo com o Sistema CFAMT, efetuou compras em outros estados no montante de R\$293.022,84; o autuado foi objeto de denúncia fiscal; foi comprovada a efetiva intenção de sonegar, com dolo, informações ao fisco; as notas fiscais objeto da autuação não foram escrituradas nos livros fiscais próprios para apuração do ICMS; as mercadorias destinadas ao ativo imobilizado deveriam ter sido escrituradas no CIAP; no corpo das notas fiscais se verifica que as mercadorias se destinavam à comercialização.

Em nova manifestação constante às fls. 138 a 140, o autuado informa inexistir a intenção de sonegar, considerando as provas de que as notas fiscais haviam sido registradas em seu livro Razão e as mercadorias tinham sido imobilizadas no ativo da empresa.

Em seguida repete os termos já trazidos aos autos, pugnando pela nulidade ou improcedência da autuação.

O autuante informou à fl. 144 que embora algumas das notas fiscais tenham sido escrituradas no livro auxiliar Razão, isso comprova apenas o pagamento das faturas, sem, entretanto, evidenciar a apuração do imposto devido. Acrescenta ter sido constatado que no exercício de 2005 o contribuinte arrecadou R\$328,73, enquanto efetuou compras no valor de R\$293.022,84 e apresentou um adicional agregado negativo de R\$280.113,36, o que indica estouro de caixa comprovado com a efetiva omissão de saídas, evidenciada pela falta de escrituração do livro Registro de Entradas.

Considerando que o processo administrativo fiscal deve se fazer acompanhar das provas necessárias à demonstração dos fatos argüidos, para que não se configure em cerceamento ao direito de defesa; considerando inexistir nos autos a comprovação de entrega ao sujeito passivo das notas fiscais utilizadas para a composição da base de cálculo do ICMS; considerando que existem divergências entre os valores das referidas notas fiscais e aqueles constantes do Auto de Infração; considerando que os demonstrativos não apresentam, de forma clara, como foi efetivada a composição da base de cálculo, deixando de apontar os dados necessários ao entendimento por parte do contribuinte, visando oferecer os necessários critérios para a mensuração do fato tributário imponível, de modo a evitar ofensa aos princípios da legalidade e da verdade material:

Esta 1ª JJF, em pauta suplementar (fl. 146), deliberou pela conversão do processo em diligência à INFRAZ ATACADO, para que os autuantes adotassem as seguintes providências:

01) acostassem aos autos as cópias reprográficas das notas fiscais relacionadas com a autuação que porventura não se encontrem anexadas ao processo;

02) elaborassem novos Demonstrativos da Presunção de Omissão de Saídas, relacionando todas as notas fiscais, por cada período fiscalizado, excluindo aquelas porventura não localizadas, assim

como aquelas comprovadamente registradas pelo impugnante, de modo a oferecer possibilidades de entendimento em relação aos cálculos que resultaram nos lançamentos correspondentes;

03) elaborassem, se fosse o caso, novos demonstrativos de débito referentes aos exercícios correspondentes.

Em seguida, a Repartição Fazendária deveria entregar ao autuado cópias reprográficas das notas fiscais que embasaram o lançamento tributário, dos novos papéis de trabalho elaborados e da solicitação de diligência, devendo ser informado ao sujeito passivo quanto à reabertura do prazo de defesa de 30 (trinta) dias. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência aos autuantes, para que elaborassem informação fiscal.

Consta à fl. 150, Requerimento de Parcelamento de Débito, atinente ao montante integral do presente Auto de Infração, que foi indeferido, conforme despacho exarado à fl. 164, em decorrência da falta de confirmação da autorização do débito em conta.

O contribuinte ingressou com novo Requerimento de Parcelamento de Débito (fl. 169), que foi autorizado em 30 (trinta) parcelas. De acordo com documentos anexados às fls. 174/175, o parcelamento foi interrompido após o pagamento da inicial. Em seguida, o processo foi encaminhado para inscrição em dívida ativa (fl. 176), o que foi efetivado à fl. 188 (frente e verso).

Por meio de parecer constante à fl. 189 (verso), a PGE/PROFIS encaminhou o processo ao CONSEF, para manifestação em torno da defesa apresentada, nem que fosse para considerá-la prejudicada, tendo em vista o parcelamento do débito.

Conforme Termo de Entrega de Documentos à fl. 190 foram entregues ao autuado as cópias reprográficas dos seguintes documentos: das notas fiscais de entrada capturadas através do CFAMT, do Auto de Infração e das Planilhas de Apuração do ICMS-Omissão.

À fl. 191 o autuante informou que em atendimento ao pedido de diligência, entregara ao contribuinte os documentos citados no recibo de fl. 190. Assim, tendo em vista que o sujeito passivo não impugnou o lançamento e inclusive houvera ingressado com pedido de parcelamento do débito, que fora indeferido por falta de confirmação do débito em conta, este fato prejudica a sua defesa. Sugere que o Auto de Infração seja julgado em conformidade com a legislação em vigor.

De acordo com despacho constante à fl. 193, a Coordenação Administrativa do CONSEF encaminhou o processo à SAT/DARC/GECOB, para colocá-lo em situação de julgamento em 1<sup>a</sup> Instância, considerando que a defesa apresentada foi tempestiva e o PAF tinha sido encaminhado pela 1<sup>a</sup> JJF para diligência.

Através de despacho à fl. 195, a DARC/GECOB devolveu o processo ao CONSEF, informando ter sido cancelada a inscrição em dívida ativa.

## VOTO

Cumpre aqui registrar que apesar de constar nos autos dois pedidos de parcelamento, requeridos pelo contribuinte, fato que poderia ter implicado na consideração da defesa como prejudicada, este Conselho requereu à SAT/DARC/GECOB que colocasse o processo na situação de julgamento de 1<sup>a</sup> Instância, tendo em vista que a defesa apresentada foi tempestiva e a 1<sup>a</sup> JJF havia encaminhado o processo em diligência. Acrescento que enquanto o primeiro pedido de parcelamento foi indeferido, o segundo foi interrompido após o pagamento da inicial.

Inicialmente tratarei a respeito das argüições de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo. No que se refere à afirmação de que ocorreram equívocos na autuação e que não foi apresentada a descrição detalhada dos fatos apurados, o que teria representado em falta de garantia a respeito da exata noção do procedimento adotado pelos autuantes, ressalto que a infração foi descrita de forma clara e precisa, estando embasada em demonstrativos, elaborados com base na escrituração fiscal e contábil

do contribuinte e em notas fiscais arrecadadas por meio do Sistema CFAMT. Saliento, inclusive, que tendo sido observado que não constava dos autos a comprovação de que esses documentos fiscais tinham sido entregues ao contribuinte, a 1<sup>a</sup> JJF converteu o processo em diligência, tendo a determinação sido atendida por um dos autuantes.

Verifico que a despeito de ter recebido cópias reprográficas de toda a documentação concernente ao levantamento fiscal, o impugnante não se manifestou a respeito, apesar de ter sido reaberto o seu prazo de defesa em 30 (trinta) dias. Além do que, tendo recebido cópias dos citados demonstrativos, o autuado exerceu o seu direito de defesa, apresentando impugnação, quando evidenciou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originaram a lavratura do presente Auto de Infração. Assim, não vislumbro a existência do cerceamento ao direito da ampla defesa e do contraditório, nem ofensa ao princípio da verdade material, uma vez que o procedimento fiscal preenche todas as formalidades legais previstas no art. 39 do RPAF/99, não incorrendo em qualquer violação aos princípios que regem o processo administrativo fiscal.

No mérito, observo que o presente Auto de Infração se originou da constatação da omissão de receitas, através de entradas de mercadorias não registradas. Noto que, na realidade, o lançamento decorreu do resultado da análise de notas fiscais resgatadas junto ao Sistema CFAMT/SEFAZ, quando foi verificado que houve omissão das aquisições por parte do sujeito passivo.

Quanto ao fato de a ação fiscal ter sido realizada com base em notas fiscais colhidas através do sistema CFAMT, registro que este Conselho de Fazenda já consolidou a jurisprudência em relação à aplicação da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sempre que a escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados, comprovado pelas vias de notas fiscais retidas através desse sistema. Verifico, inclusive, que ao ser cumprida a diligência, as notas fiscais objeto da autuação foram todas disponibilizadas ao autuado e que este não contestou ser o destinatário das mesmas, tendo, inclusive, apresentado a comprovação quanto à efetivação do registro em sua escrita fiscal e contábil, de parte dos documentos fiscais objeto da autuação.

No tocante à afirmação de ter ocorrido inversão do ônus da prova, asseguro que a infração está caracterizada e que a exigência fiscal tem respaldo legal no § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96. Este artigo trata de uma presunção legal, sendo uma das raras hipóteses no direito processual administrativo em que há inversão do ônus da prova. Deste modo, é o contribuinte quem deve trazer as provas necessárias à descaracterização da imputação que lhe foi atribuída.

Quanto à alegação de as mercadorias em referência se destinaram ao seu ativo immobilizado, ressalto que uma análise das notas fiscais mostra que na realidade os produtos correspondentes se referem ao tipo de mercadorias objeto da atividade desenvolvida pelo autuado. Além do mais, mesmo que essa argumentação fosse confirmada, não desconstituiria a autuação, desde quando o lançamento se refere à existência de entradas de mercadorias não contabilizadas, que gera a presunção legal de omissão de saídas em um momento anterior, sem pagamento do imposto, neste caso independendo qual a destinação final dos bens ou das mercadorias. Por este mesmo motivo, está correta a alíquota de 17% aplicada pela fiscalização, pois trata-se de exigência do imposto referente às saídas anteriores, conforme já explicitado.

Na presente situação determina o art. 2º, § 3º, inciso IV do RICMS/97, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, que se presume a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar entradas de mercadorias ou bens não registrados, além de outras hipóteses. No mesmo sentido, estabelece o § 4º do art. 4º da Lei nº. 7.014/96, que transcrevo abaixo.

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

...

§ 4º *O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”* (grifos deste relator)

Constatou que o autuado se insurgiu contra a exigência tributária, no que se refere a uma parcela das notas fiscais objeto da autuação, alegando ter efetuado o lançamento de um desses documentos no livro Registro de Entradas e sete deles no livro Razão. Observo que o autuante que prestou a informação fiscal acatou e excluiu tão somente o valor correspondente à Nota Fiscal nº. 7.403, que tinha sido consignada no livro Registro de Entradas, não concordando, entretanto, com a exclusão das notas fiscais que tinham sido registradas no livro Razão, sob a justificativa de que este se refere a um livro auxiliar, não comprovando a apuração do imposto devido, servindo apenas para indicar que os pagamentos correspondentes foram efetivados.

Constatou que além de ter trazido aos autos a comprovação de que a Nota Fiscal nº. 7.403 (ocorrência de 01/2005) tinha sido lançada no livro Registro de Entradas, o que determina a sua exclusão do lançamento, o impugnante provou, também, que as Notas Fiscais de nº.s 223.582 e 48.057 (01/2005), 54 e 68 (02/2005), 44.166 (04/2005), 40.408 (06/2005) e 148.676 (de 10/2005), foram todas lançadas no livro Razão, isto é, em sua escrita contábil, motivo pelo qual não é cabível a presunção de omissão de saídas anteriores, haja vista que se comprova, desse modo, que os pagamentos correspondentes foram efetuados pelo contribuinte. Realço que os comprovantes dos lançamentos aqui indicados se encontram acostados às fls. 96 a 102.

Por esta razão, tendo em vista a comprovação de que os citados documentos foram lançados no livro Razão, não ocorrendo o registro apenas na escrita fiscal do estabelecimento, converto a exigência do imposto na aplicação da penalidade de 10%, sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas, prevista no inciso IX do art. 42 da Lei nº. 7.014/96, adequada ao caso em tela, de acordo com o art. 157 do RPAF/99.

Observo, por fim, que apesar da Nota Fiscal nº. 40.408 ter sido consignada no livro Razão com o nº. 40.400, na realidade todos os demais dados coincidem, a exemplo do fornecedor e do valor das mercadorias. Outra modificação necessária se refere à ocorrência 12/2005, quando foram utilizadas na composição da base de cálculo as Notas Fiscais de nº.s 24.118 e 31.678 (fls. 58/59), que correspondem à ocorrência 12/2004, de modo que em relação a dezembro de 2005 deve ser exigido o ICMS relativo apenas à Nota Fiscal nº. 614.146. Assim, o saldo remanescente do débito passa para R\$7.979,42, conforme planilha abaixo.

Data de ocorrência	ICMS (R\$)	Multa (10%)	Total (R\$)
12/2004	1.001,56	-	1.001,56
01/2005	-	330,96	330,96
02/2005	153,20	925,00	1.078,20
04/2005	1.787,50	-	1.787,50
06/2005	-	136,76	136,76
07/2005	2.278,88	-	2.278,88
10/2005	407,49	270,00	677,49
12/2005	688,07	-	688,07
<b>TOTAL</b>	<b>6.316,70</b>	<b>1.662,72</b>	<b>7.979,42</b>

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **281240.0109/06-4**, lavrado contra **BATTLE COMÉRCIO DE INFORMÁTICA E TELECOMUNICAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.316,70**, acrescido da multa de 70%, prevista no inciso III do artigo 42 da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.662,72**, prevista no inciso IX do artigo e Lei acima citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº. 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR