

**A. I. Nº.** - 269277.0020/07-1  
**AUTUADO** - SHV GÁS BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - OSVALDO AZEVEDO BASTOS FILHO e NELSON OITAVEN SESTELO  
**ORIGEM** - SAT/COPEC/GEFIS  
**INTERNET** - 17. 12. 2009

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0421-01/09**

**EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO.** Operações de saídas interestaduais com tributação a 7% ao invés de 12%. Infração reconhecida. **2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO.** Infração acatada. **3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Infração reconhecida. **4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO.** Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. Seguindo a previsão contida no § 1º do art. 60 do RICMS/97, deve ser exigido o pagamento do ICMS relativo à situação na qual foi apurada a diferença que representou maior expressão monetária. Mantida a exigência relativa à infração 04, restando descaracterizada a infração 05. Não acatadas as alegações de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 27/05/2008, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$35.912,15, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – efetuou o recolhimento a menos do ICMS, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro, março e abril de 2003, sendo exigido o imposto no valor de R\$8.910,00, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte efetuou venda de vasilhames para o Estado de São Paulo, tributando as operações com alíquota de 7%, quando a correta seria 12%;

02 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro e março de 2003, sendo exigido imposto no valor de R\$984,29, acrescido da multa de 60%;

03 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro a dezembro de 2003, exigindo-se o imposto no valor de R\$6.396,58, acrescido da multa de 60%;

04 – deixou de recolher o ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido 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 tributáveis realizadas anteriormente e também não

contabilizadas, no exercício de 2003, sendo exigido o imposto no valor de R\$18.032,50, acrescido da multa de 70%;

05 – deixou de recolher o ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias 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, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, no exercício de 2003, com exigência do imposto no valor de R\$1.588,78, acrescido da multa de 70%.

O sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 102 a 114, esclarecendo, inicialmente, que não se insurgiria contra as infrações 01, 02 e 03, acrescentando que o crédito tributário correspondente fora devidamente recolhido aos cofres estaduais.

Tratando sobre as infrações 04 e 05, salienta que a partir do quanto relatado e da capitulação legal empregada pelos autuantes, poderia ficar subentendido, a princípio, que após acurada análise dos seus livros e documentos fiscais, com a contagem física do estoque, teria sido identificado que determinadas mercadorias teriam sido recebidas ou vendidas sem notas fiscais.

Assevera, entretanto, que com base em dados extraídos dos arquivos magnéticos apresentados pela empresa, os prepostos fiscais se limitaram a identificar o estoque inicial, computar as quantidades dos produtos constantes das notas fiscais recebidas e emitidas e confrontar com as quantidades do estoque final informadas no livro Registro de Inventário, por exercício. Por essa conta aritmética, caso encontrassem estoque a mais, teria havido compras de mercadorias sem nota fiscal. Pelo contrário, se fosse identificado estoque a menos, teria ocorrido venda de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais. Simples e fácil, porém não foi feita nenhuma contagem física ou análise dos documentos fiscais recebidos e emitidos pelo estabelecimento.

Com base em presunção, sem maiores indagações ou análises, os Auditores Fiscais concluíram pela cobrança de ICMS sobre a diferença encontrada, com a aplicação de uma multa equivalente a 60% sobre os valores apurados. Frisa que demonstrará que a autuação não deve prosperar.

Argúi que o Auto de Infração deve ser declarado nulo de pleno direito, tendo em vista que se encontra eivado de vícios, capazes de aniquilar a sua validade e a sua legitimidade. Espera que os julgadores reconheçam os vícios constantes da autuação, anulando o presente lançamento.

Tendo em vista que considera ter natureza grave a acusação apresentada pelos autuantes, de que teria recebido e promovido a saída de mercadorias desacobertas de documentos fiscais, indaga: *“como logrou provar a Autoridade Fiscal que houve entradas sem o acompanhamento da devida documentação fiscal? Somente por presunção decorrente da movimentação das entradas e saídas das mercadorias constantes dos arquivos magnéticos (SINTEGRA)?”* e *“Não poderia o registro contábil estar diferente do registro fiscal em razão de haver lançamentos contábeis que não integram os arquivos magnéticos fiscais?”*

Alega que uma presunção não derivada de lei e nem baseada em indícios profundos, deve ser repudiada em matéria tributária, por decorrer de mero “achismo”, sem que o sujeito ativo da relação tributária prove a ocorrência da situação fática geradora do fato tributário. Frisa que de acordo com o art. 142 do CTN (Código Tributário Nacional), através do lançamento deve ser verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação, determinada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e, sendo o caso, proposta a aplicação da penalidade. No presente caso, em momento algum foi determinado nem provado, de forma inequívoca, o quanto alegado, verificando-se uma autêntica *“fiscalização de gabinete”*. Aduz que os dados fornecidos pelo contribuinte, relativos ao seu estoque, foram lançados em uma planilha, *“concluindo-se”* pela entrada e saída de mercadorias sem documentação fiscal.

Transcreve trecho da obra “Processo Administrativo Fiscal”, de Natanael Martins, que diz que apenas após uma análise prévia dos elementos ensejadores da obrigação tributária é que se pode afirmar ter ocorrido determinado fato gerador. Enfatiza estar claro que o Auto de Infração deixa a cargo do contribuinte a obrigação de apresentar os elementos que servirão para alicerçar o lançamento de ofício, atividade de responsabilidade exclusiva e intransferível do agente fiscal.

Nesse sentido, utiliza-se de uma hipotética situação descrita por Hugo de Brito Machado, na qual a Receita Federal autuassem um profissional liberal, afirmando que ele deixara de incluir em sua declaração de rendimentos, honorários recebidos de clientes seus, não individualizados. Nessa situação, para provar o contrário, o contribuinte teria de obter declarações em sentido contrário de todas as demais pessoas do mundo, o que se mostra impossível do ponto de vista prático.

Afirma que cabe perguntar se a função do fisco é apenas a de suspeitar e fazer lançamentos com base em amostras, restando ao contribuinte o encargo de produzir provas para descaracterizar o lançamento, por ausência de matéria tributável. Essas ocorrências são incompatíveis com o comando do art. 142 do CTN, que obriga o sujeito ativo a fazer um levantamento completo, a partir de fatos indiscutíveis e definidos, não de presunções ou palpites, que resultem em autos de infração sem determinar a matéria tributável, esperando que o contribuinte a apresente.

Realça que a autuação não pode se basear na esperança de que uma falha da defesa a torne líquida e certa, pela omissão ou impossível prova negativa, a ilíquida e incerta matéria tributável, como lançada pelo fisco, pois cabe a este exclusivamente a determinação da matéria tributável, sendo nulo, de pleno direito, o Auto de Infração que não traduza essa determinação, por incúria do fisco. Além disso, sendo sua atividade privativa (art. 142, do CTN), não pode delegá-la, para que o contribuinte determine qual a matéria tributável e o montante do tributo a ser calculado.

Traz à colação trecho do livro “Processo Administrativo Fiscal”, do Professor Luis Eduardo Schoueri, que trata sobre a utilização de indícios, prova indireta, presunção simples e presunção legal, bem como sobre inversão do ônus da prova. Entende que na situação em lide encontram-se presentes as três situações previstas pelo autor: (I) o fato gerador do ICMS, que é a saída de mercadorias, não foi provado; (II) não há legislação que legitime a forma de apuração do valor tributável adotada; e (III) os prepostos fiscais apenas analisaram os valores informados em arquivo magnético, impossibilitando a liquidez e certeza dos valores apontados.

Replica que de acordo com a doutrina, o Auto de Infração foi lavrado com base em presunção simples, repudiável pela legislação tributária pátria. Nesse sentido, transcreve a ementa relativa ao Acórdão nº. 105-7.435, do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Destaca não haver dúvida acerca da nulidade do lançamento, devido à total ausência de provas sobre a suposta “*saída de mercadorias sem nota fiscal*”, que ensejou a lavratura de Auto de Infração fulcrado em presunção simples, baseada em meras movimentações de estoque, através do livro Registro de Inventário, sem qualquer verificação física. Conclui que o Auto de Infração se mostra eivado de vícios, devendo ser declarado nulo de pleno direito.

Afirma que ainda que não existissem os vícios formais capazes de promover a sua anulação, no mérito, o Auto de Infração melhor sorte não teria, em razão de sua total improcedência, à luz da legislação fiscal vigente e da materialidade dos fatos. Acrescenta que a máxima “*contra fatos não há argumentos*” é inteiramente aplicável à presente situação.

Reprisa que o levantamento se baseou apenas numa diferença verificada na movimentação dos seus estoques, extraída dos arquivos magnéticos, apresentados com base no Convênio ICMS nº 57/2005. Sienta que a “diferença de estoque” verificada, poderia, no máximo, indicar que haveriam indícios de entradas ou saídas sem nota fiscal, mas nunca servir como base para a autuação. Ressalta que neste caso a fiscalização deveria ter efetuado um levantamento detalhado, nota por nota, para verificar se efetivamente o indício detectado representava um fato concreto.

Enfatiza que os itens considerados no levantamento referem-se a bens do ativo imobilizado (vasilhames) ou de uso e consumo de seu estabelecimento, conforme relacionou: entradas sem nota fiscal - vasilhames de 13 kg DPV (ativo imobilizado), buchas red. Galv. 1/2 X 3/8 BSP 150, calças tam “M” nº. 42 DPV e extintores pó químico 08 kg (material de consumo); saídas sem nota fiscal - calça tam “G” nº 46, camisa m/curta tam “G” nº. 54, extintor pó químico 04 kg, botinas nº.s 38, 40, 41, 42 e 43 metatarso, camisa m/curta tam “M” nº. 48/50, camisa m/curta tam “G” nº. 52/54, calça tam “M” nº 42/44, calça tam “G” nº 46/48 e extintor pó químico 12 kg (material de consumo).

Tratando a respeito dos vasilhames, aduz que se refere a uma tradicional empresa de distribuição de gás liquefeito de petróleo (GLP), atuando no mercado há mais de 40 anos, possuindo diversas unidades em todo Brasil e destacando-se pela probidade com que sempre conduziu seus negócios, como uma das maiores empresas do ramo. Adquire vasilhames para o ativo imobilizado e, em decorrência de sua atividade, procede à destroca de botijões vazios destinados ao acondicionamento de GLP, quando, de acordo com a legislação aplicável, efetua a remessa dos vasilhames vazios para destroca, emitindo nota fiscal na remessa para os centros de destroca.

Como os centros de destroca são dispensados da emissão de documentos fiscais e da escrituração de livros fiscais, devem emitir, em relação a cada veículo que entra em suas dependências com botijões vazios para destroca, o formulário AMV (autorização para movimentação de vasilhames), cujas 1ª e 3ª vias servem, juntamente com a nota fiscal acima referida, para acompanhar os botijões destrocados, no seu transporte com destino ao estabelecimento da distribuidora, devendo esta conservar as primeiras vias da nota fiscal de remessa e da AMV.

Deste modo, a própria legislação exige a emissão de nota fiscal para a remessa dos botijões vazios para destroca, a qual é escriturada no livro Registro de Saídas, de sorte que o item correspondente certamente consta do SINTEGRA. Porém, como o retorno desses botijões é acobertado pela AMV, para a qual não há previsão para escrituração no livro Registro de Entradas, não ocorre uma movimentação do item no SINTEGRA em relação ao retorno, o que gera o entendimento de que o autuado teria recebido vasilhames desacobertos de documento fiscal.

Quanto aos demais itens constantes do demonstrativo, se referem a mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento, tais como uniformes (calças, camisas e botinas) e extintores. Alega que sempre que adquire mercadorias para o seu consumo, como não poderia deixar de ser, escritura a Nota Fiscal de aquisição no livro Registro de Entradas. Não admite, no entanto, que os autuantes pretendam que emita nota fiscal todas as vezes em que consumir um determinado produto, o que seria um absurdo. Conclui que deve ser considerada insubsistente a autuação, por estar plenamente descaracterizado o seu objeto, qual seja, a entrada e a saída de mercadoria sem documentação fiscal.

Requer que o Auto de Infração seja julgado nulo, em razão da presunção levada a efeito pela fiscalização. Não entendendo desta forma os julgadores, então que, no mérito, sejam acolhidas as razões ora aduzidas, cancelando-se o crédito tributário decorrente do presente lançamento, com o seu arquivamento, para que não produza quaisquer efeitos contra o contribuinte.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 121 a 124, alegando que a defesa apresentada pelo contribuinte é inócua, tendo em vista que não tem nenhuma sustentação fática.

Argumentam não ter procedência a afirmação do impugnante quanto à inexistência de contagem física ou de análise documental, uma vez que não existe nenhum dispositivo legal que exija o levantamento físico presencial, além do que o roteiro aplicado foi estoque fechado, o que torna desnecessária e impossível a presença do fiscal no local, tendo em vista que o levantamento se refere ao exercício de 2003 e o lançamento foi efetuado em 2008, tendo sido baseado nos livros de inventário e nos arquivos Sintegra fornecidos pelo contribuinte.

Quanto à arguição de nulidade, asseveram que no art. 18 do RPAF/99 se encontram claramente definidos os requisitos de nulidade da autuação, hipóteses que não se verificam no presente lançamento, conforme artigos 18 a 21 desse diploma regulamentar, que transcreveram.

Refutam, de igual modo, a afirmação de que ocorreria uma fiscalização de gabinete e que o lançamento deveria se sustentar em fatos indiscutíveis e bem definidos, argumentando que o próprio impugnante afirma que o levantamento foi realizado com base em dados por ele fornecidos. Indagam: “*não seriam estas informações idôneas?*”, “*Estaria o contribuinte prestando informações falsas ao Fisco?*” e “*Onde está caracterizado o lançamento baseado em presunção?*” Isto porque foi o próprio autuado quem informou os dados utilizados.

Afiançam que não tem sustentação a argumentação de que os itens objeto do levantamento se referiam a material de consumo e do ativo imobilizado, pois uma análise do livro Registro de Inventário (fls. 24 a 29) indica que todas as mercadorias relacionadas na defesa se encontram consignadas no Grupo de Estoque 04 – “Outras Mercadorias Vendáveis”. Já o item “vasilhame de 13 kg DPV”, que o contribuinte quer caracterizar como ativo imobilizado, encontra-se no Grupo de Estoque 13 – “Botijões para Revenda”. Assim, as diferenças apontadas na autuação não se referem basicamente a vasilhames e materiais destinados a uso e consumo.

Sugerem que o Auto de Infração seja julgado procedente.

Considerando que o sujeito passivo alegou que todos os itens considerados no levantamento quantitativo de estoques (infrações 04 e 05), se referem a bens do ativo imobilizado ou de uso e consumo, enquanto que os autuantes sustentaram que a exigência se amparou no fato de constar no livro Registro de Inventário que os materiais em questão estão consignados como “botijões para revenda” e “outras mercadorias vendáveis”; considerando a necessidade de se esclarecer se as mercadorias alvo da exigência são destinadas à comercialização: esta 1ª JJF converteu o processo em diligência à ASTEC/CONSEF (fl. 129), para que Auditor Fiscal a ser designado adotasse as seguintes providências:

- 1 – verificasse no estabelecimento qual a real destinação dos produtos objeto do levantamento;
- 2 - revisasse o levantamento quantitativo de estoques, excluindo os itens que não se constituíssem em objeto de mercancia por parte do autuado;
- 3 – elaborasse, se for o caso, novos demonstrativos concernentes às mencionadas infrações.

Em seguida, deveriam ser entregues ao autuado cópias reprográficas dos elementos acostados pelo diligente, bem como do pedido de diligência, sendo informado ao contribuinte quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, se manifestar nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência aos autuantes.

Após realizar a diligência, a Auditora Fiscal Alexandrina Natália Bispo dos Santos emitiu o Parecer ASTEC nº 0050/2009 (fls. 131 e 132), quando esclareceu que em atendimento à pertinente intimação, o contribuinte disponibilizou os livros e documentos fiscais que viabilizaram a realização da diligência.

Realça que de posse de tais elementos, constatou que apesar de o impugnante ter alegado que todos os itens considerados no levantamento fiscal se referiam a bens do ativo imobilizado ou de uso e consumo e que, por essa razão, não poderia emitir notas fiscais sempre que os consumisse, na realidade as mercadorias em questão foram objeto de comercialização pelo estabelecimento.

Salienta que a atividade preponderante do autuado é a comercialização de GLP (gás liquefeito de petróleo), entretanto ocorrem operações de vendas de produtos relacionados em seu livro Registro de Inventário sob o título de “botijões para revenda” e “outras mercadorias vendáveis”. Em seu livro Registro de Saídas constam notas fiscais de venda, que foram consideradas na presente ação fiscal, emitidas com o CFOP (código fiscal de operações e prestações) 5102 – “venda de mercadorias”, destinadas a contribuintes diversos, estabelecidos em localidades como Teixeira de

Freitas, Valença, Vitória da Conquista e Luiz Eduardo Magalhães, todas do Estado da Bahia, bem como a contribuintes situados no Estado de São Paulo, cujas cópias anexa, por amostragem, às fls. 133 a 166.

Conclui, afirmando que com base nos livros e documentos apresentados, constatou que embora não se refiram ao produto preponderantemente comercializado, o GLP, as mercadorias constantes nas notas fiscais de saídas consideradas no levantamento quantitativo de estoques foram objeto de mercancia pelo autuado.

Em conformidade com o Termo de Intimação e o Aviso de Recebimento (fls. 170 e 171), o impugnante foi cientificado a respeito do resultado da diligência, quando foi concedido o prazo de 10 (dez) dias para se manifestar, não constando dos autos nenhum pronunciamento a respeito.

Constam às fls. 126 e 127 extratos do SIGAT/SEFAZ, referentes ao pagamento parcial do débito, no montante correspondente às infrações 01, 02 e 03, que foram reconhecidas.

### **VOTO**

Observe que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal, tendo em vista que se encontra amparado em demonstrativos analíticos e documentos fiscais, cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte.

Quanto à alegação de que o lançamento estaria contaminado por vícios e que seria ilegítimo, ressalto que no que tange às infrações concernentes ao levantamento quantitativo de estoques, sobre as quais o impugnante enfocou as suas arguições de nulidade, tratarei com mais pormenor quando me referir ao mérito da autuação. De qualquer modo, saliento que o Auto de Infração, em relação a todos os seus itens, se encontra fundamentado nas disposições contidas no Decreto nº 6.284/97 (RICMS/BA), que por sua vez regulamenta a Lei nº. 7.014/96, que trata sobre o ICMS no Estado da Bahia.

No que se refere à afirmação de que o lançamento se encontraria desprovido de provas e que não existiria liquidez e certeza em relação aos valores apontados, realço que os demonstrativos acostados aos autos e entregues ao contribuinte não deixam margens a dúvidas quanto aos resultados apurados, fato este que afasta a alegação defensiva.

Assim, observo que o processo está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal, nem dos ditames contidos no CTN – Código Tributário Nacional. Verifico, também, que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99 e que o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Constato que através da presente autuação foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de cinco infrações. Verifico que no caso das infrações 01, 02 e 03, que se referiram, respectivamente, ao recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias escrituradas, à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo e ao recolhimento a menos do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais na aquisição de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, o autuado as reconheceu expressamente, tendo, inclusive, efetuado o recolhimento do débito correspondente. Ressalto que as exigências fiscais constantes dos referidos itens do lançamento estão devidamente fundamentadas em expressa disposição legal, estando embasada no RICMS/97 e na Lei nº 7.014/96, constando dos autos a comprovação de que o contribuinte incorreu na prática das irregularidades que lhe foram atribuídas. Portanto, as mencionadas infrações ficam mantidas integralmente.

Observo que as infrações 04 e 05 foram apuradas através do roteiro de auditoria de estoques em exercício fechado, quando foi indicada a ocorrência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias sem documentação fiscal.

Ao se insurgir contra as imputações em questão, o contribuinte argumentou que os autuantes não haviam efetivado um levantamento do estoque físico existente em seu estabelecimento, tendo se baseado principalmente nos dados constantes nos arquivos magnéticos. Acrescentou ter ocorrido uma autêntica “*fiscalização de gabinete*” e aduziu que não cabe ao autuado trazer aos autos as provas, uma vez que essa seria uma atribuição da fiscalização.

Saliento que as alegações defensivas não têm sustentação, haja vista que em se tratando de levantamento quantitativo de estoques por exercício fechado, efetivamente o fisco deve se fundamentar nos dados constantes dos livros e documentos fiscais, assim como nas informações constantes dos arquivos magnéticos, sendo que todos esses elementos são apresentados pelo próprio contribuinte, como ocorreu no caso presente. Noto que no levantamento realizado, foi constatada a ocorrência de omissões de entrada e de saída de mercadorias tributáveis e, nesse caso, deve ser exigido o tributo atinente àquela que represente o maior valor monetário.

Assim, através da infração 04 foi exigido o imposto correspondente à omissão cujo valor teve maior representatividade, que se referiu à omissão de entradas. Observo que nessa situação o art. 2º, § 3º, inciso IV do RICMS/BA, ao tratar do momento da ocorrência do fato gerador, diz que se presume a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que for constatada a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas, 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.”*

Assevero que no caso aqui sob análise, portanto, cabe sim ao autuado trazer aos autos as provas necessárias a elidir a imposição tributária, o que de fato não ocorreu. Ademais, este Conselho de Fazenda já consolidou a jurisprudência em relação ao acerto quanto à aplicação da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sempre que a escrituração indicar entradas de mercadorias não registradas, que é o caso da lide.

Vale aqui o registro que tendo o impugnante alegado que as mercadorias arroladas no levantamento fiscal se referiam a bens destinados ao seu ativo imobilizado e ao uso e consumo, a 1ª JJF converteu o processo em diligência, para que fosse verificado no próprio estabelecimento e com base nos livros e documentos fiscais do contribuinte se lhe assistia razão. Vejo que a diligente da ASTEC/CONSEF, através de elucidativo parecer, mostrou sem sombras de dúvidas, que apesar de o objeto principal do defendente ser a comercialização de gás liquefeito de petróleo, as mercadorias em questão também se destinam à mercancia. Para comprovar o quanto apurado foram juntadas aos autos diversas notas fiscais de venda, além de páginas dos livros Registro de Saídas, que mostram inexistir qualquer dúvida a respeito do resultado da apuração.

Noto, entretanto, que, de forma equivocada, foi efetuado o lançamento correspondente às duas situações detectadas, através das duas infrações aqui discutidas. Isto porque, de acordo com o § 1º do art. 60 do RICMS/97, que transcrevo em seguida, deveria ter sido exigido tão somente o ICMS referente à diferença de maior expressão monetária, considerando-se que o valor relativo à outra suposta infração estaria incluído no valor a ser tributado.

*“Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:*

*...*

*§ 1º Na apuração da base de cálculo em função dos critérios previstos neste artigo, 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.”*

De acordo com os demonstrativos elaborados pela fiscalização, a infração 04 se refere à presunção de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis, em decorrência da falta de contabilização de entradas de mercadorias, enquanto que na infração 05 foi apontada a ocorrência de saídas de mercadorias tributadas sem a emissão da documentação fiscal pertinente. Considerando a disposição regulamentar acima indicada, mantenho a exigência concernente à presunção de saídas anteriores, que representou uma diferença de maior expressão monetária e que corresponde à infração 04. Desta forma, a infração 05 restou descabida, tendo em vista que o valor correspondente já se encontra embutido no débito exigido através da infração 04.

Ressalto que este entendimento decorre da existência simultânea de omissão de saídas e da presunção de omissões de saídas anteriores no mesmo exercício, situação na qual somente é admissível a manutenção tão somente da infração que representa o maior valor monetário.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269277.0020/07-1**, lavrado contra **SHV GÁS BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$34.323,37**, acrescido das multas de 60% sobre R\$16.290,87 e de 70% sobre R\$18.032,50, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f”, VII, alínea “a” e III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de dezembro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR