

**PROCESSO** - A. I. Nº 207185.0010/08-0  
**RECORRENTES** - LÍBANO-ESTIVAS E CEREAIS LTDA. (MERCADÃO COMETA) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDOS** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e LÍBANO-ESTIVAS E CEREAIS LTDA. (MERCADÃO COMETA)  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0390-04/09  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 02/03/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0002-12/11

**EMENTA: ICMS. 1.** NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. APRESENTAÇÃO INCOMPLETA. OMISSÃO DOS REGISTROS TIPO 54, 60R, 61 e 74. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. O procedimento fiscal não foi efetuado de acordo com os requisitos legais. Não foi observado o disposto no § 5º do artigo 708-B do RICMS/BA, o qual determina que o contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência. Na intimação foi concedido apenas 05 (cinco) dias. A infração é nula, devendo ser refeita a ação fiscal. **2.** LIVROS FISCAIS. FALTA DE APRESENTAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Não caracterizado nos autos o extravio dos livros fiscais. Decretada, de ofício, a improcedência da infração. **3.** VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. SAÍDAS EM VALOR INFERIOR AO FORNECIDO PELA ADMINISTRADORA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A apuração de saídas em valor inferior ao valor total fornecido por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito enseja a presunção de que o sujeito passivo efetuou saídas de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido. Infração comprovada. **4.** ENTRADA 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 e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos Recursos. Infração caracterizada. **5.** ARBITRAMENTO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E CONTÁBEIS. Ausentes os requisitos legais para sustentar o arbitramento. Decretada, de ofício, a nulidade da infração. Não acatadas as alegações preliminares. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, bem como Recurso de Ofício interpostos contra o julgamento do Auto de Infração lavrado em 12/06/2008, o qual exige ICMS, bem como aplica multa no valor de R\$157.369,39, acrescido da multas de 70% e 60%, decorrentes da constatação das seguintes infrações:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor na Conta Caixa, com imposto devido no valor de R\$14.837,36. Consta da descrição dos fatos, que o contribuinte foi intimado, em 05/05/2008, antes da lavratura do Auto de Infração, para comprovar a origem dos Recursos.
2. Utilização indevida de crédito fiscal, no valor de R\$ 2.496,90, referente ao ICMS recolhido a título de antecipação tributária. Consta da descrição dos fatos, que o crédito fiscal utilizado a mais foi registrado como outros créditos no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês janeiro 2005, decorrente de pagamento do ICMS antecipação parcial. Crédito registrado R\$ 3.721,52, crédito comprovado antecipação parcial R\$ 1.224,62 conforme DAE's apresentados, gerando uma diferença de R\$ 2.496,90, conforme descrição no Anexo I e planilha anexa.
3. Falta de apresentação de livros fiscais, quando regulamente intimado, sob a alegação de extravio, multa no valor de R\$2.760,00. Segundo a acusação, o contribuinte não apresentou o livro Registro de Saídas relativo aos meses de janeiro e fevereiro de 2004; livro Registro de Apuração do ICMS relativo ao período de janeiro/2004 a janeiro/2005; livro Registro de Entradas relativo ao período de janeiro/2004 a janeiro/2006, com multa de R\$ 920,00 por cada livro extraviado.
4. Forneceu informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requeridas mediante intimação, comissão de operações ou prestações, ficando o valor da multa limitado a 1% das saídas do estabelecimento em cada período, de julho/2004 a dezembro/2006, com multa no valor de R\$36.531,28.
5. Omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administrativa de cartão de crédito, com ICMS devido de R\$16.194,51.
6. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 18.175,00, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil, nos exercícios de 2004.
7. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, com imposto devido no valor de R\$66.374,34. Consta da descrição dos fatos, que se referem às notas fiscais CFAMT, cópias acostadas aos autos, nos exercícios de 2004 a 2006, demonstradas no Anexo I e planilhas.

A Decisão atacada, consubstanciada no Acórdão JIF 0390-04/09 (fls. 566 a 579), após afastar as preliminares de nulidade levantadas pelo sujeito passivo, bem como indeferir o pedido de perícia feito pelo contribuinte, baseou-se nos seguintes fatos, para embasar a Decisão proferida:

*“No mérito, na infração 1, o autuado é acusado de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de saldo credor de caixa.*

*Nesta situação, determina o art. 2º, § 3º, 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 **saldo credor de caixa** 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, o qual transcrevo abaixo para um melhor entendimento:*

*“Art. 4º ...*

*§ 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.**”*(Grifo nosso).

*Trata-se de uma presunção “juris tantum”, ou seja, admite prova contrária, portanto, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção.*

*Em sua defesa o autuado nega o cometimento da infração, alegando que a apuração do estouro de caixa não se faz de forma diária para apurar o ICMS, pois vai de encontro ao artigo 331 do RICMS/97. Diz que a infração não existe e que anexa planilha, com a apuração mensal, para comprovar sua alegação.*

*A alegação defensiva não pode ser acolhida, tendo em vista não que cabe ao contribuinte definir a forma pela qual será fiscalizado. Somente a Administração Tributária, ou seja, o sujeito ativo da relação tributária, tem a competência privativa de definir como serão realizados os procedimentos visando verificar se os contribuintes estão recolhendo os tributos devidos.*

*Dentro desse princípio, o artigo 38 do RPAF - Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, estabelece que o Auto de Infração será lavrado para exigência de tributos, acréscimos tributários e multas, sempre que, mediante ação fiscal relativa a estabelecimento de contribuinte ou desenvolvida no trânsito de mercadorias, for constatada infração à legislação tributária, quer se trate de descumprimento de obrigação principal, quer de obrigação acessória.*

*No Direito Tributário a competência de fixar normas inerentes à fiscalização dos tributos é de privativa do sujeito ativo da relação tributária, que na presente lide é o Estado da Bahia.*

*Assim, cabe, exclusivamente, ao poder tributante, ao realizar os procedimentos de Auditoria Tributária definir se a apuração do Saldo de Caixa será diária, mensal ou anual. Embora entenda que o mais correto é a apuração diária, razão pela qual não acato a planilha elaborada pela defesa, uma vez que foi apurada mensalmente.*

*No caso em tela o auditor apurou os saldos de caixa diariamente, considerando os recebimentos e pagamentos nas datas respectivas. Os de recebimentos foram oriundos das vendas efetuadas nos mesmos dias e, escrituradas nos livros Registro de Saída de Mercadorias de cada exercício, fls. 55 a 58. Os pagamentos efetuados pela empresa, em cada dia, foram obtidos nos livros Diários, fls. 45 a 54. Conforme planilhas, fls. 16 e 17 dos autos, o autuante detectou a ocorrência de saldos credores na conta caixa, nos dias 03 e 05 de janeiro de 2005 e 02 de janeiro de 2006, o que leva à presunção legal de omissão de saídas de mercadorias.*

*Observei que o autuante ao apurar os credores de caixas, antes da lavratura do Auto de Infração, intimou o contribuinte a comprovar a origem dos Recursos, conforme cópia de intimação expedida em 05/05/2008, fl. 09, não tendo o contribuinte fornecido qualquer elemento de prova documental da origem dos Recursos, no curso da ação fiscal.*

*Posteriormente, após a lavratura, o contribuinte teve mais 30 (trinta) dias para elidir a presunção, porém, mais uma vez, nada comprovou.*

*Em outra oportunidade, o autuado teve mais 30 (trinta) com a reabertura do prazo de defesa determinado pela diligência e, de igual modo, não apresentou nada para comprovar a origem dos Recursos.*

*Assim, entendo que a infração 01 restou caracterizada.*

*Na infração 02 é imputado ao sujeito passivo utilizar indevidamente como crédito fiscal, o valor R\$ 2.496,90, referente ao ICMS recolhido a título de antecipação parcial.*

*Como ressaltou o autuante no Auto de Infração, no campo da descrição dos fatos, o crédito fiscal utilizado a mais foi registrado como outros créditos no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês janeiro 2005, decorrente de pagamento do ICMS antecipação parcial. O contribuinte utilizou o crédito fiscal no valor R\$ 3.721,52, embora o crédito comprovado da antecipação parcial fosse de R\$ 1.224,62, conforme DAE's apresentados, gerando uma diferença de R\$ 2.496,90.*

*O total de crédito lançado a título de "Outros Créditos – antecipação parcial", no livro RAICMS e também na DMA do mês em referência, no valor de R\$ 3.721,52, encontra-se demonstrado às folhas 18 e 19 dos autos.*

*Em sua defesa o autuado alegou que o crédito supostamente a mais foi recolhido pelo fornecedor através de GNRE, conforme cópia que anexa.*

*Analizando os documentos acostados pela defesa, fls. 361 e 362, nos valores respectivos de R\$ 591,96 e R\$ 2.216,94, são relativos aos recolhimentos do ICMS - Substituição Tributária, os quais não geram direito a crédito, uma vez que essas mercadorias encontram-se com a fase de tributação encerrada.*

*Assim, entendo que a infração 02 restou caracterizada.*

*Na infração 03 é imputado ao sujeito passivo deixar de apresentar 03 livros fiscais, quando regulamente intimado.*

*Em sua defesa o autuado alega que os 03 livros objeto da autuação foram entregues, anteriormente, ao mesmo auditor, conforme O.S. Nº 508653/05, no ano de 2005 e não foram devolvidos a empresa, acreditando que os tais livros ainda se encontram no protocolo da Secretaria da Fazenda.*

*Na informação fiscal, o auditor asseverou que o argumento do contribuinte não tem pertinência, uma vez que a fiscalização anterior foi realizada 03 anos antes, sem que o autuado tivesse, anteriormente, questionado a falta de devolução dos livros, apesar de ter se defendido da autuação anterior. Salientou que a defesa juntou apenas cópia do Termo de Início da Fiscalização anterior, o que não comprova sua alegação, pois a ação fiscal então desenvolvida (operação estoque aberto) abrangeu o período de 01/01/2005 a 04/04/2005, enquanto os livros não entregues na atual ação fiscal referem-se ao período de janeiro/2004 a janeiro/2006.*

*Entendo que o argumento defensivo não é capaz de elidir a autuação, pois restou comprovado que o contribuinte deixou de apresentar os livros fiscais referente ao período de janeiro/2004 a janeiro/2006, não*

tendo coerência o contribuinte alegar que os livros teriam sido entregues em abril de 2005, portanto, 20 (vinte) meses antes de serem escrituradas, 20 (vinte) meses antes das operações serem realizadas.

Portanto, entendo que a infração 03 restou caracterizada.

Na infração 04 é imputado ao sujeito passivo fornecer informações através de arquivos magnéticos exigidos na legislação tributária, requeridas mediante intimação, com omissão de operações ou prestações, ficando o valor da multa limitado a 1% das saídas do estabelecimento em cada período, de julho/2004 a dezembro/2006.

Em sua defesa o sujeito passivo alegou que apresentou todos os arquivos magnéticos exigidos com todas as operações e prestações realizadas no período e requer a redução ou cancelamento da multa na forma do § 6º do inciso IV do artigo 915, do RICMS/97.

Quanto ao pedido de redução ou cancelamento da multa, pois mesmo não pode ser acatado, pois o art. 158, do RPAF/99, prevê que as multas por descumprimento de obrigação acessória, poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo, condições que não foram satisfeitas pelo contribuinte, uma vez que, no próprio Auto de Infração, em 04 infrações, foi apurado ICMS omitido pelo contribuinte. Assim, entendo que não foram atendidas as exigências acima, razão pela qual deixo de acatar o pedido do autuado.

O argumento defensivo não pode ser acolhido, pois os arquivos magnéticos entregues pelo contribuinte estavam incompletos, fora das especificações, em desacordo com a legislação vigente, faltando os Registros Tipo 54, 60R, 61 e 74 relativos aos exercícios de 2004 a 2006, fato comprovado através extrato do SCAM, fls. 20 a 26 dos autos, e Demonstrativos às folhas 13 e 14.

O art. 708-A, do RICMS/97, determina que os contribuintes do ICMS autorizados ao uso de SEPD deverão entregar o arquivo magnético referente ao movimento econômico de cada mês, a partir do mês de outubro de 2000, inclusive, contendo a totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações efetuadas.

Os registros que não foram informados nos arquivos magnéticos são extremamente importantes para que a administração tributária possa aplicar os roteiros de auditoria, necessário à verificação da regularidade ou não dos valores recolhidos pelo contribuinte.

No REGISTRO TIPO 54 são consignadas as operações de entradas e saídas, identificando cada remetente e cada destinatário, além dos demais dados de cada nota fiscal. Foi instituído pela redação original com efeitos de 28.06.95 a 31.12.02, sendo apenas alterada a redação do campo 07, pelo Convênio ICMS 69/92.

Já no REGISTRO TIPO 60R são consignados os resumos mensais das saídas por itens de mercadorias processadas em equipamento Emissor de Cupom Fiscal-ECF, identificando cada mercadoria ou produto, inclusive seu código, além de outros dados. Foi instituído pela redação original com efeitos de 28.06.95 a 31.12.02, sendo apenas alterada a redação do campo 06, pelo Convênio ICMS 76/03.

Por sua vez no REGISTRO TIPO 61 são consignados os documentos fiscais não emitidos por ECF relativos às saídas, identificando cada numeração, além de outros dados. Foi instituído pela redação original com efeitos de 28.06.95 a 31.12.02, sendo apenas alterada a redação do cabeçalho pelo Convênio ICMS 142/02, sendo que a alteração prevista no Convênio ICMS 69/02 não produziu efeitos devido ao Conv. 142/02.

No REGISTRO TIPO 74 são consignados os lançamentos constantes do livro Registro de Inventário, foi instituído pelo Convênio ICMS 69/02, com efeitos a partir de 01.01.03.

Todos os contribuintes autorizados ao uso de SEPD, exceto os autorizados somente para escrituração do livro Registro de Inventário, estão obrigados a entregar o arquivo magnético contendo os dados referentes aos itens de mercadoria constantes dos documentos fiscais e registros de inventário nos meses em que este for realizado. O arquivo magnético deverá ser entregue via Internet através do programa Validador/Sintegra, que disponibilizará para impressão o Recibo de Entrega de Arquivo Magnético cancelado eletronicamente após a transmissão; ou na Inspeção Fazendária do domicílio do contribuinte, acompanhado do Recibo de Entrega de Arquivo Magnético gerado pelo programa validador/Sintegra, após validação, nos termos do Manual de Orientação para Usuários de SEPD de que trata o Conv. ICMS 57/95.

O § 6º do artigo 708-A, estabelece que a recepção do arquivo pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, sujeitando o contribuinte a correção posterior das inconsistências verificadas.

No mesmo sentido, o Manual de Orientação para Usuários de SEPD de que trata o Convênio ICMS 57/95, constato que os itens 26.1 e 26.2 do referido Manual determinam que:

26.1 - O arquivo magnético será recebido condicionalmente e submetido a teste de consistência;

26.2 - Constatada a inobservância das especificações descritas neste manual, o arquivo será devolvido para correção, acompanhado de Listagem Diagnóstico indicativa das irregularidades encontradas. A listagem será fornecida em papel ou meio magnético, de acordo com a conveniência da Repartição Fazendária.

Ocorre, entretanto, que na intimação acostada à folha 10 dos autos, que embasou a autuação ora em lide, em que pese ter sido indicadas as incorreções, ou seja, ausência dos Registros Tipo 54, 60R, 61 e 74 relativos aos

exercícios de 2004 a 2006, foi concedido ao contribuinte, apenas, o prazo de 05 (cinco) dias para correção dos arquivos magnéticos, quando o § 5º do artigo 708-A do RICMS/97, determina que:

**“§ 5º O contribuinte terá o prazo de 30 dias, contados da data do recebimento da intimação, para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência, devendo utilizar, no campo 12 do Registro Tipo 10, o código de finalidade “2”, referente a retificação total de arquivo.”(grifo nosso)**

Assim, como o autuante não observou os requisitos previstos na legislação pertinente, ou seja, após detectar inconsistência no arquivo magnético, ausência dos Registros Tipo 54, 60R, 61 e 74, intimar o estabelecimento autuado no prazo legal de 30 (tinta) dias, para que fossem providenciados novos arquivos já corrigidos, entendo que a infração 4 é nula, nos termos do art. 18, II, do RPAF, por inobservância do devido processo legal.

Entretanto, represento à autoridade competente para que seja providenciada nova ação fiscal referente à infração 4, a salvo de falhas, em conformidade com os termos do art. 21, do RPAF/99.

Na infração 05 é imputado ao sujeito passivo omissão de saídas de mercadorias tributadas apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administrativa de cartão de crédito.

O levantamento realizado pelo autuante comparou os valores fornecidos pela instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito com as saídas declaradas pelo contribuinte com vendas realizadas com cartão de crédito e/ou débito, presumindo a omissão de saída de mercadorias tributadas sem pagamento do imposto devido, em função de ter registrado vendas em valor inferior ao informado por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito, conforme previsão do art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, com redação dada pela Lei nº 8.542, de 27/12/02, efeitos a partir de 28/12/02, in verbis:

**“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.”**

Trata-se de uma presunção “juris tantum”, ou seja, admite prova contrária, portanto, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção.

Em sua defesa o contribuinte nega o cometimento da infração e alega que houve erro de seu funcionário ao emitir os cupons fiscais.

O argumento defensivo não pode ser acolhido, uma vez que não foi juntado nenhum elemento para comprovar sua alegação. Apesar do PAF ter sido convertido em diligência, para que fossem entregues ao sujeito os Relatórios de Informações TEF – Diária, fls. 157 a 241, contendo todas as suas operações informadas individualizadas pelas instituições financeiras e/ou administradoras de cartão de crédito no período objeto da fiscalização e, além de ser intimada a elaborar demonstrativo cotejando as operações informadas pelas instituições financeiras e/ou administradoras de cartão de crédito com os documentos fiscais emitidos para acobertá-las, resumindo-os mensalmente, o autuado nada apresentou.

Os documentos juntados pela defesa, fls. 400 a 543, são cópias das leituras “Z” diárias do ECF, relativas ao exercício de 2006, documentos que foram considerados na ação fiscal. As citadas cópias, além dos documentos e demonstrativos juntados pelo autuante, fls. 14, 30, 31, 157 a 241, atestam que o autuado efetuou vendas pagas com cartões de crédito/débito e que não foram corretamente registrados nas escritas fiscal e contábil.

No tocante a alegação defensiva de que essa diferença é referente às operações isentas e não tributadas, entendo que também não é capaz de elidir a autuação, pois o autuado não apresentou nenhum levantamento para confrontar com os levantamentos realizados pela fiscalização. Não apresentou nenhum elemento que possibilitasse a apuração dos percentuais para aplicação da proporcionalidade.

O contribuinte, além do prazo de defesa regulamentar, o PAF foi baixado em diligência, sendo concedido mais 30 (trinta) dias, fato que possibilitou, mais uma vez ao sujeito passivo, apresentar uma relação de todas as suas notas fiscais de entradas, indicando, para cada uma, qual o regime de tributação. Entretanto, não foi apresentada pelo contribuinte.

Devo ressaltar que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

No mesmo sentido, determina o art. 142 do citado regulamento, que:

**“Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.”**

*Quanto à alegação defensiva de que suas vendas totais são superiores às vendas informadas pelas administradoras de cartão de crédito e, portanto teria recolhido ICMS a maior, a mesma não é capaz de elidir a autuação, uma vez que a jurisprudência consolidada desse Conselho de Fazenda, em seus diversos acórdãos sobre o tema, a exemplo do ACÓRDÃO Nº 0207-11/08, firmou o entendimento de que a comparação somente pode ocorrer entre operações equivalentes, ou seja, as vendas declaradas pelo contribuinte como sendo pagas por cartões de crédito/débito são comparadas com as operações que foram pagas com cartão de débito/crédito informadas pelas administradoras de cartões. De igual modo não pode ser comparado os valores informados pelas administradoras com as vendas totais da Redução “Z” e somar as vendas com notas fiscais, sem que o contribuinte comprove quais dessas operações foram pagas com cartão de crédito/débito.*

*Assim, entendo que a infração em tela restou caracterizada.*

*Na infração 06 é imputado ao sujeito passivo deixar de recolher ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documentação fiscal e contábil, nos exercícios de 2004.*

*Em sua defesa o autuado argumenta que a fiscalização não cuidou de demonstrar com segurança a diferença do ICMS apurado, preferindo aplicar a presunção de omissão de receitas, não autorizada pela legislação. Arguiu existência de vícios no Auto de Infração, pela inobservância da “seriedade do procedimento ou do ato administrativo dos lançamentos fiscais.” Reitera que os livros fiscais se encontram na SEFAZ, deixado pelo próprio autuante quando fiscalizou a empresa no ano de 2005, entendendo não haver motivo para o arbitramento.*

*Quanto à alegação de existência de vícios no procedimento fiscal, a mesma já foi afastada no início do voto ao analisar a preliminar de nulidade.*

*No tocante a alegação de que os livros estariam em poder da SEFAZ, a mesma já foi analisada e não acatada, na parte do voto relativo à infração 03.*

*Por sua vez, com bem ressaltou o autuante na informação fiscal, o arbitramento da base de cálculo, fl. 32, decorreu da não apresentação dos livros por parte do autuado, subsidiariamente apresentando prejuízo na conta mercadorias, fl. 43, além manter saldo credor na conta corrente do ICMS em quase todos os meses.*

*Ademais, o autuado não apresentou os arquivos magnéticos corretamente, deles faltaram os Registros TIPO 54, 60R, 61 e 74, registros que são indispensáveis para aplicação de outros roteiros de fiscalização. O arbitramento foi fundamentado, fl. 14, nos artigos 936, 937, I e 938, I, “e” do RICMS/97.*

*Assim, entendo que a infração restou caracterizada.*

*Na infração 07 é imputado ao sujeito passivo omitir saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas.*

*Nesta situação, determina o art. 2º, § 3º, 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 saldo credor de caixa, **entradas de mercadorias ou bens não registrados**, além outras hipóteses. No mesmo sentido, estabelece o § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, o qual transcrevo abaixo para um melhor entendimento:*

*“Art. 4º ...*

*§ 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.**” (Grifo nosso).*

*Portanto, não pode ser acolhido o argumento defensivo de que a fiscalização baseou-se meramente na presunção, pois não se trata de uma mera presunção, trata-se uma presunção legal, sendo legítimo o lançamento de ofício. Entretanto, por ser uma presunção legal relativa, admite prova em contrário do contribuinte, ao qual compete o ônus de elidir a presunção.*

*Em sua defesa o autuado citou algumas decisões, asseverou que não adquiriu as mercadorias, frisando que seus dados cadastrais foram utilizados de forma inescrupulosa por terceiros e que parte das mercadorias vieram com fase de tributação encerrada.*

*A alegação de que o imposto não é devido pois parte das mercadorias estavam com a tributação encerrada, não pode ser acolhida, uma vez que, a presunção legal é de **omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto**, prevista no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, acima transcrito.*

*O contribuinte não apresentou nenhum elemento que possibilitasse a apuração dos percentuais para aplicação da proporcionalidade.*

*Além do prazo de defesa regulamentar, o PAF foi baixado em diligência, sendo concedido mais 30 (trinta) dias, fato que possibilitou, mais uma vez ao sujeito passivo, apresentar uma relação de todas as suas notas fiscais de*

*entradas, indicando, para cada uma, qual o regime de tributação. Entretanto, não foi apresentada pelo contribuinte.*

*Devo ressaltar que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.*

*No mesmo sentido, determina o art. 142 do citado regulamento, que:*

*“Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.”*

*Quanto às alegações defensivas de que não realizou as operações de compras das mercadorias constantes nas notas fiscais acostadas ao PAF, também, não pode ser acolhida, pois o autuado não apresentou qualquer elemento de prova e as decisões citadas não refletem o entendimento atual do órgão julgador, uma vez que são de mais de 25 (vinte e cinco) anos atrás, época em que ainda não existia o imposto em questão, o ICMS. Ademais, o Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, através de diversos Acórdãos publicados, a exemplo do ACÓRDÃO C/JF Nº 0098-11/09 e C/JF Nº 0114-12/09, já consolidou a jurisprudência de que as notas fiscais coletadas junto ao Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito - CFAMT, indicando os dados cadastrais do autuado, e que descrevem mercadorias comercializadas pelo contribuinte fazem prova da circulação das mercadorias em território baiano, é prova suficiente da operação nela consignada e, portanto, não há a necessidade da investigação sobre a entrada da mercadoria no estabelecimento destinatário ou da comprovação do pagamento correspondente.*

*Assim, entendo que a infração 07, restou caracterizada.*

*Ante ao acima do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração”*

Inconformado com tal Decisão, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 590 a 593), no qual preliminarmente argui que a Decisão não se pronunciou acerca dos itens da defesa que tratam de escrituração fiscal e contábil e demais informações fiscais da empresa - onde constam em ordem cronológica os atos e fatos exercidos pela mesma no exercício fiscalizado – escancaradamente descaracterizados pelo autuante, motivado por presunções que entende descabidas, implicando a manutenção da cobrança realizada em agressão ao princípio da legalidade, o que pode implicar na adoção pelo recorrente de medidas judiciais.

No mérito, reprisa os argumentos já postos anteriormente, e especialmente quanto aos itens 4, 5 e 7 da autuação, entende ter havido erro de interpretação do julgador de primeira instância, relativamente ao artigo 4º da Lei nº 7.014/96, uma vez que no seu entendimento todas as provas foram carreadas ao processo no sentido de desqualificar a autuação realizada, lastreadas na documentação fiscal e contábil apresentada pela empresa, inclusive com as guias de recolhimento efetivados.

Que a utilização da presunção foi admitida na própria autuação, entendendo que havia, sim, roteiros outros que poderiam ser aplicados ao caso em tela, ao invés do que chama de “método indireto” para estabelecer o suposto *quantum* devido.

Afirma, ainda, a possibilidade de duplicidade na cobrança do imposto, vez que inexistem nos autos elementos que permitam afirmar a existência de vendas que foram oferecidas à tributação, e conseqüente recolhimento do tributo, até por que não foram levadas em consideração pelo autuante as informações e os demonstrativos que resultaram na apuração da infração.

Finalmente, solicita que sejam expurgados dos lançamentos os valores já recolhidos pelo contribuinte, devendo, em relação aos demais itens, ser apenado o sujeito passivo com “simples multa disciplinar”, na forma regulamentar.

Em Parecer de fls. 597 a 599, a PGE/PROFIS, baseando-se no entendimento de que as razões recursais apresentadas pelo sujeito passivo são insuficientes para a modificação da Decisão de primeira instância, opina pelo improvimento do Recurso apresentado, diante do fato de que a presunção legal contida no artigo 4º da Lei nº 7.014/96, se apresenta como relativa, cabendo ao sujeito passivo da relação tributária elidi-la, mediante produção de prova, o que não ocorreu no caso concreto, quer no aspecto fático, quer no aspecto jurídico.

## VOTO

É objeto do Recurso de Ofício apenas a infração 4, qual seja, aquela que diz respeito aos arquivos magnéticos transmitidos pelo sujeito passivo de forma irregular. Já o Recurso Voluntário ataca genericamente o julgamento realizado, detendo-se, entretanto, nas infrações, 4, 5 e 7.

Analisemos, inicialmente, o Recurso de Ofício apresentado com base no artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº. 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

A infração diz respeito à apresentação de arquivos magnéticos SINTEGRA com omissões de operações e prestações.

A apresentação dos arquivos magnéticos encontra-se regulada a partir da edição do Convênio ICMS 57/95. Com a edição deste Convênio, as legislações estaduais passaram por um processo de adequação aos seus ditames, diante da autonomia dos Estados em normatizarem o ICMS, imposto de sua competência.

Dessa forma, foram editadas no Estado da Bahia, diversas normas que, respeitando o disposto naquele Convênio estabeleceram obrigações, direitos e impuseram penalidades pelo descumprimento das determinações legais e comandos emanados de tais Leis, aderindo às normas já anteriormente vigentes, inclusive o Regulamento do ICMS. Assim, temos, por exemplo, o Decreto nº. 4.361/95, o qual ratifica o Convênio ICMS 57/95, estabelecendo as condições em que os contribuintes do ICMS encontram-se obrigados à entrega, e manutenção dos arquivos magnéticos que espelhem suas operações mercantis, para tanto, realizando esta entrega mensal ou quando intimado a fazê-lo. Esta é uma obrigação inconteste.

Foi constatada a ausência dos Registros 54, 60R, 61 e 74 relativos aos exercícios de 2004 a 2006, o que motivou o autuante a intimar o contribuinte a apresentar os mesmos, mediante intimação, no prazo de cinco dias.

As informações constantes de tais registros são de suma importância para a fiscalização e para o próprio contribuinte. O Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, no artigo 708-B, explicita as regras relativas à entrega e correções dos arquivos magnéticos.

De acordo com tal norma, especialmente os parágrafos 3º e 5º, do artigo 708-B, caberia ao autuante, constatando as inconsistências dos arquivos magnéticos apresentados pelo autuado, intimá-la de forma específica, atentando para os requisitos impostos pela legislação, para correção dos erros, com a listagem diagnóstico, de forma que Autuada, de posse da mesma, no prazo regulamentar (trinta dias), providenciasse a correção dos erros apontados. Aliás, a matéria, após exaustivos julgamentos, encontra-se devidamente pacificada no âmbito deste Conselho, sendo o entendimento dominante, de que, apenas após a expedição de intimação específica para correção das inconsistências, e exaurido o prazo legal, pode o Fisco aplicar penalidade ao contribuinte, v.g. o Acórdão C/JF 0241-12/09, prolatado por esta própria 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Assim, foram constatados equívocos, inclusive por parte do autuante, especialmente quanto à forma e prazos legais, que não foram devidamente obedecidos, os que prejudicaram frontalmente toda a infração do Auto de Infração, contaminando-o com vícios insanáveis.

Dessa forma, comungando com a apreciação realizada pelo julgador de primeira instância, entendo que tal item deva ser declarado nulo com base no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, artigo 18, Inciso IV, alínea “a”, razão pela qual não cabe reparo à Decisão adotada na instância inferior, ao tempo em que represento à autoridade administrativa, nos termos do artigo 156 do RPAF, para o refazimento da ação fiscal no tocante ao cumprimento da obrigação de entrega sem erros ou inconsistências dos arquivos magnéticos pelo contribuinte.

Quanto ao Recurso Voluntário, inicialmente, analisando a questão de possível nulidade arguida pelo recorrente, sobre eventual omissão no julgamento onde o relator da decisão não se pronunciou acerca dos itens da defesa que tratam de escrituração fiscal e contábil e demais informações fiscais da empresa - onde constam em ordem cronológica os atos e fatos exercidos pela mesma no exercício fiscalizado, entendo que tal alegação não se encontra provida de embasamento, vez que em seu longo e minucioso voto, de forma estritamente didática, o relator



abordou ponto a ponto, cada aspecto da defesa apresentada, de forma clara e objetiva, não se verificando, a meu ver, qualquer omissão ou ponto que não fosse analisado de forma detida e explícita. Dessa forma, não conheço da preliminar apresentada, passando a adentrar no mérito do recurso. Acolho o voto do relator de primeiro grau, incorporando-o ao presente, em suas argumentações e colocações. De relação à infração 4, a mesma já foi analisada quando da apreciação do Recurso de Ofício, valendo-se as observações ali contidas para o Recurso Voluntário. Aliás, causa estranheza que o contribuinte recorra de decisão que lhe desonerou do pagamento de penalidade, mas, em nome dos princípios do exercício da ampla defesa e do contencioso, abordo tal tema.

Quanto às infrações 5 e 7, ambas dizem respeito à cobrança de ICMS a título de presunção, consoante previsão contida na Lei nº 7.014/96.

Trata-se de presunções, dentre algumas que a legislação do ICMS prevê, e cabe ao julgador, pois, sua análise com o intuito de aceitá-la ou não.

Os fatos geradores só podem decorrer da realização dos aspectos previstos na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defeso os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade. O tributo só pode incidir sobre fatos. Para que haja a tributação, necessário se torna a existência de prova da ocorrência do fato gerador, a qual deve demonstrar de forma insofismável a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis, naquilo que a doutrina denomina de princípio da verdade material.

Ou seja: a presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.

Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (*Juris et de Jure*) ou relativa (*Juris Tantum*), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desconstitua.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia estabelece dentre outras hipóteses, na Lei nº. 7.014/96, com alteração dada pela Lei nº. 8.542/02, a ocorrência do fato gerador do imposto, atribuindo a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvado ao contribuinte a prova da improcedência dessa presunção:

*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.*

Trata-se, pois, de presunção de natureza legal e que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite.

É o que temos no caso em exame: o autuante, estribado na possibilidade legal, impõe ao sujeito passivo a cobrança de ICMS decorrente da realização de operações de saídas de mercadorias tributáveis, ao que o Autuado se contrapõe.

E, ao assim fazê-lo, poderia ter trazido ao processo os elementos probantes necessários para a desconstituição da acusação fiscal, inclusive, quando da realização das diligências ocorridas no curso da instrução processual. Não o fez, porém. Apenas nega o cometimento das infrações, sem qualquer elemento contundente, além da simples negativa.

Por tal razão, a presunção deixa de sê-lo, passando a ser fato passível de cobrança pela Fazenda Pública, como de fato o foi.

Dessa forma, alegar a existência de cobrança em duplicidade do imposto, diante de recolhimentos realizados, não é argumento plausível nem robusto, vez que as omissões não se

confundem com imposto declarado, muito ao contrário, são valores não oferecidos à tributação, cabendo, pois, a sua cobrança, sem que se verifique qualquer cobrança dupla, descabendo, tal arguição.

Quanto ao pleito de cobrança apenas de penalidade disciplinar, realizada pelo recorrente, a legislação estabelece os tipos e as penas. No caso da legislação tributária, as penas por descumprimento de obrigações principais estão representadas pela cobrança de imposto, ao passo que as cobranças de descumprimento de obrigações acessórias, meras obrigações formais, são de penalidades fixas ou variáveis, em valores ou parcelas que não se confundem com imposto. Dessa forma, fica inviabilizada a pretensão da requerente, vez que as infrações enfrentadas no Recurso Voluntário (5 e 7) dizem respeito a imposto (obrigação principal), cabendo a sua cobrança, conforme determinação legal.

Em suma, o lançamento, apesar de realizado nos itens como presunção o foram de maneira robusta, tendo os demonstrativos elaborados demonstrado a forma de cálculo da base de cálculo, não tendo o recorrente, em qualquer momento trazido elementos ao processo que fragilizassem ou de forma contundente provassem a inexistência das alegações fiscais.

Todavia, verifico, de ofício, que a infração 6 apresenta grave equívoco por parte do autuante, vez que a mesma diz respeito à cobrança de imposto, tendo em vista, nas palavras do próprio autuante “*falta de apresentação do fisco de documentação fiscal e contábil no exercício de 2004*”. O entendimento já consolidado neste órgão de julgamento é o de que o arbitramento de base de cálculo deve ser utilizado quando não for possível a utilização ou aplicação de outros roteiros de fiscalização.

Tal matéria, não se trata de nova discussão, já tendo sido apreciada por diversas vezes neste Conselho de Fazenda.

A respeito convém mencionar, especialmente, o Acórdão CJF Nº. 0063-12/02, o qual possui como ementa:

*“ICMS. ARBITRAMENTO. FALTA DE EXIBIÇÃO DE LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. Apesar da exibição posterior dos livros e documentos fiscais, descaracterizando a necessidade de arbitramento, é devida a multa por descumprimento de obrigação acessória, haja vista que o contribuinte não atendeu a primeira intimação, alegando que foram destruídos os elementos solicitados pelo fisco. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime e CJF Nº. 0292-12/02, cuja ementa, reza: ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO FISCAL. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS E DE LIVROS FISCAIS. A documentação apresentada na revisão da ASTEC possibilita a aplicação dos roteiros normais de auditoria. Inexistência de elementos que justifiquem o arbitramento. Recurso PROVIDO. Decisão unânime.”*

Vê-se, pois, que o fato da não apresentação de livros e documentos, não é motivo suficiente para a realização de arbitramento, e sim, apenas, passível de aplicação de penalidade fixa, de caráter formal. Em apoio a tal tese, as Súmulas CONSEF 04 e 05:

**“SÚMULA CONSEF Nº 04**

*ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO. DISTORÇÃO NA CONTA “MERCADORIAS”. INDÍCIO DE VENDA DE MERCADORIAS POR PREÇO ABAIXO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO.*

*A verificação de prejuízo no resultado com mercadorias ou a constatação de distorções no custo de mercadorias vendidas que inclusive impliquem “custo negativo” constituem indícios de possível subfaturamento ou de omissão de lançamento de operações mercantis, não se encontrando essas situações elencadas na lei como pressupostos para a aplicação do arbitramento da base de cálculo do ICMS.”*

**“SÚMULA CONSEF Nº 05**

*ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ARBITRAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO MONTANTE REAL DA BASE DE CÁLCULO.*

*Não comprovada a impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo através da aplicação dos roteiros normais de fiscalização, inexistiu motivo para a adoção do arbitramento da base de cálculo do imposto, ensejando a nulidade do lançamento.”*

Dessa forma, entendendo devidamente caracterizada a hipótese presente no artigo 114 do RPAF/99, ou seja, vício insanável e ilegalidade flagrante, na qual se não se faz necessário perquirir sobre provas, caracterizando hipótese de decretação de nulidade do procedimento, ao amparo do artigo

18 do mencionado RPAF. Por conseguinte, considero insubsistente a exigência fiscal no valor de R\$18.175,00 concernente à infração 6.

De igual forma, quanto à infração 3, também de ofício, entendo que a mesma deve ser julgada improcedente, tendo em vista que em momento algum dos autos se alega ou demonstra ter havido extravio dos livros mencionados. Como a acusação fiscal não consegue tal elemento para a formação da convicção de sua verdade, até pelo fato de que em um momento o autuante fala em falta de apresentação, cuja tipificação é uma, e em outro momento fala em extravio, com tipificação, enquadramento legal e penalidade diversos entendo que a acusação não se encontra devidamente embasada, e por consequência não há de ser mantida. Afasto, portanto, a penalidade aplicada no valor de R\$2.760,00.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, decretar, de ofício, a improcedência da infração 3 e a nulidade da infração 6, **NÃO PROVER** os Recurso de Ofício e Voluntário apresentados para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207185.0010/08-0**, lavrado contra **LÍBANO-ESTIVAS E CEREAIS LTDA. (MERCADÃO COMETA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$99.903,11**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.496,90 e 70% sobre R\$97.406,21, previstas no art. 42, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - RELATOR

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS