

**A. I. Nº** - 269189.2305/10-2  
**AUTUADO** - MAQFRAN – INDÚSTRIA, COMÉRCIO E MANUTENÇÃO EM MÁQUINAS LTDA.  
**AUTUANTE** - JOÃO JOSÉ DE SANTANA  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 02. 06. 11

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0146-01/11**

**EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO.** Foram constatados equívocos no levantamento fiscal. Refeitos os cálculos, o imposto exigido ficou reduzido. Infração parcialmente caracterizada. **2. LIVROS FISCAIS. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES RECOLHIDOS E LANÇADOS NO REGISTRO DE APURAÇÃO.** Foram constatados equívocos no levantamento fiscal. Refeitos os cálculos, o imposto exigido ficou reduzido. Infração parcialmente caracterizada. **3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS.** O levantamento da produção do estabelecimento, utilizando índice de produtividade do próprio sujeito passivo, comprova a ocorrência de omissão de operações de saídas de óleo de caroço de algodão. Infração caracterizada. Afastadas as preliminares de nulidade e a solicitação de diligência ou perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 30/06/10, exige ICMS, no valor de R\$412.711,49, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de junho a agosto e outubro a dezembro de 2008 e janeiro a junho de 2009. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 171.225,57, mais multa de 50%.

Infração 02: Recolheu a menos ICMS, em decorrência do desconcreto entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de setembro de 2008, julho a novembro de 2009. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 27.245,62, mais multa de 60%.

Infração 03: Omissão de saída de produto acabado tributável, apurado por meio de levantamento da produção, efetuado com base no consumo de matéria prima, no exercício de 2009. Foi lançado ICMS no valor de R\$ 214.240,30, mais multa de 70%. Consta que se trata de “omissão de saída de óleo em 2009, considerando a mesma relação torta/óleo de 2008 (11,178%)”.

O autuado apresentou defesa (fls. 39 a 47) e, preliminarmente, suscita a nulidade da infração 3 sob o argumento de que não há elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, uma vez que o levantamento realizado contém equívoco na apuração do seu índice de produtividade da extração de óleo, bem como não foi observado o disposto no inc. IV do art. 39 do RPAF/99. Sustenta que, analisando a infração 3 e o demonstrativo de débito oriundo do levantamento quantitativo de estoque, constata-se que não foram preenchidos os requisitos formais previstos no art. 39, inc. IV, do RPAF/99, cujo teor transcreveu. Diz como foi realizado o levantamento e, em seguida, assevera que o autuante partiu de uma presunção de omissão sem qualquer respaldo legal ou lógico. Frisa que, segundo o raciocínio do autuante, se há uma produção de óleo superior aos

índices de 2008, a suposta infração seria uma omissão de entrada, e não de saída. Diz que o autuante equivocadamente considerou que os índices de produtividade não se alteravam em virtude da qualidade da matéria-prima utilizada e de fatores externos que interferem no processo produtivo. Destaca que, para se manter a infração 3, seria necessário saber se os seus índices de produtividade estão fora das margens mínima e máxima da região. Ressalta que o demonstrativo da suposta infração é inseguro e incerto, não determinando com certeza e segurança o montante do débito tributário, o que diz acarretar a nulidade da infração 3. Menciona que, na apuração desse item do lançamento, não foram observados critérios mínimos de razoabilidade. Conclui a preliminar de nulidade, afirmando que o autuante não respeitou os preceitos procedimentais inerentes à sua atividade, não preenchendo, assim, as formalidades necessárias à validade da autuação, o que autoriza a decretação de nulidade da infração 3, nos termos do art. 18, IV, do RPAF/99.

No mérito, o autuado afirma que as infrações 1 e 2 decorrem de falhas nos registros dos livros contábeis e fiscais, não se caracterizando como ausência de recolhimento do imposto. Assevera que, retificados os equívocos, constata-se que não houve as diferenças que lhe foram imputadas e nem a falta de recolhimento do ICMS decorrente de operações escrituradas.

Quanto à infração 3, diz que, ao se confrontar o livro Registro de Inventário dos exercícios de 2008 e 2009 com os livros Diário e Razão do mesmo período, constata-se que houve um equívoco na contabilidade, pois os estoques final e inicial do período não foram corretamente registrados. Sustenta que, retificados esses equívocos, não subsistem as diferenças e nem as omissões de saídas apuradas pelo autuante. Salienta que, nos termos do art. 2º do RPAF/99, os procedimentos fiscais devem ser norteados pelos princípios da verdade material, do informalismo e da ampla defesa, dentre outros. Diz que, realizadas as retificações necessárias, ficará demonstrada a presunção empregada pelo autuante e, desse modo, a improcedência da infração 3.

Sustenta que o autuante, ao escolher aleatoriamente um determinado percentual fixo de índice de produção de óleo, de torta e de perdas, terminou por aplicar um arbitramento divorciado da lei, deixando de demonstrar, com segurança, o montante do débito tributário. Diz que o desperdício não pode ser arbitrado e fixado antes do término das transformações das matérias-primas em produtos, em razão das peculiaridades que envolvem o processo produtivo, como por exemplo, as variações climáticas, a boa condução das lavouras, o ajustamento das máquinas, a qualidade da matéria-prima, as condições de transporte e armazenamento, o teor de umidade e de óleo nas sementes oleaginosas, etc. Destaca que realiza um controle de sua produção, o qual se encontra na margem aceitável dos índices de produtividade, não podendo, porém, determinar um índice fixo, o que impede a determinação do montante do débito tributário com segurança. Considera que é impossível arbitrar um percentual fixo, seja para a produção de torta, seja para o óleo de caroço de algodão, seja para o desperdício.

Assinala que, aplicando a razoabilidade e a proporcionalidade ao caso em tela, considerando as peculiaridades que influenciam a produção, não há omissão que enseje o recolhimento de tributo, pois a sua produção se sujeita aos diversos índices na faixa variável informada, não havendo qualquer fundamento legal ou regulamentar que embase a escolha pelo autuante de um determinado índice em uma faixa variável que contém outros índices. Frisa que, nessa situação, é mais justo adotar a faixa que lhe beneficia.

Ressalta que o autuante generalizou a base de cálculo, efetuando uma espécie de arbitramento em uma situação que não permite a fixação de determinado índice. Discorre sobre arbitramento da base de cálculo e, em seguida, afirma que o autuante agiu de forma divorciada da lei, da razoabilidade, proporcionalidade, finalidade e capacidade contributiva do autuado, especialmente quando os seus índices de produtividade estão dentro das margens mínimas e máximas. Frisa que o arbitramento realizado carece de motivação jurídica, que o método utilizado não possui previsão legal e que era possível fiscalizar as operações realizadas pelos meios normais. Reitera que o arbitramento não se sustenta porque não possui motivação jurídica, que a adoção de um índice fixo de desperdício não possui previsão legal e que o resultado não atende os princípios da razoabilidade e da

proporcionalidade. Destaca que a discricionariedade conferida à administração para adotar o arbitramento é apenas para que o preposto fiscal opte pela melhor solução para um caso concreto, baseado nas circunstâncias e fatos que permeiam o caso. Diz que não pode haver uma escolha de índice imutável, seja de produção de torta ou de óleo ou para o desperdício, apenas para favorecer o fisco. Conclui que o arbitramento é nulo por lhe faltar motivação e previsão legal dos critérios adotados ou, caso se considere o arbitramento legal, o mesmo é improcedente, uma vez que seu resultado (omissão de saídas) é inválido para autorizar o lançamento de tributo. Diz que o CONSEF tem adotado esse entendimento ao apreciar casos semelhantes, a exemplo do Acórdão CJF nº 0160-12/02.

Aduz que o óleo de caroço de algodão, cuja saída supostamente teria sido omitida, é beneficiado pelo diferimento previsto no art. 343, inc. LXVII, do RICMS-BA, cujo teor transcreveu. Sustenta que, mesmo na hipótese de se considerar válida a omissão apurada, o autuado não é responsável pelo cumprimento de obrigação principal, como vem reiteradamente decidindo o CONSEF.

Solicita a realização de diligência ou de perícia, cujas motivações estão no bojo do argumentado na defesa.

Ao finalizar a sua peça defensiva, o autuado requer que seja acolhida a preliminar de nulidade arguida e que, no mérito, o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Na informação fiscal, fls. 54 a 56, o autuante afirma que a defesa interposta tem a intenção de confundir e gerar dúvidas e, em seguida, discorre sobre a impugnação ao lançamento, os elementos de prova e a formação do convencimento dos julgadores, bem como descreve as infrações imputadas ao autuado.

Explica que o art. 39, III, do RPAF/99, prevê que o Auto de Infração conterá uma descrição clara, precisa e sucinta das infrações apuradas. Diz que o ICMS a recolher e o recolhido a menos estão lançados nos livros fiscais em anexo, e que o ICMS apurado em levantamento quantitativo de estoque de óleo está demonstrado em planilha acostada ao processo, cujos dados foram extraídos dos documentos fiscais apresentados pelo autuado à fiscalização. Frisa que as bases de cálculo são exatas, fixas e determinadas. Menciona que as infrações são descritas sucintamente, de forma que se torna desnecessária a juntada das notas fiscais, as quais estão lançadas nos livros fiscais cujas cópias encontram-se anexas aos autos.

Referindo-se às infrações 1 e 2, o autuante faz alusão ao disposto no art. 123 do RPAF/99, cita os artigos 364 a 399 do Código de Processo Civil e discorre sobre a importância das provas na formação do convencimento dos julgadores. Conclui afirmando que os livros fiscais retratam uma ocorrência material de determinado fato tributário, evidentemente gozam de presunção de verdade, motivo pelo qual mantém as infrações 1 e 2, amparado nas provas documentais (cópia dos livros fiscais) anexadas ao presente processo.

Quanto à infração 3, destaca que a simples negativa do cometimento da infração e a recusa em comprovar fato controverso não têm força para infirmar o lançamento. Diz que está acostado à fl. 5 dos autos o demonstrativo de apuração do estoque, realizado com os documentos fiscais apresentado pela empresa à fiscalização. Explica que, como em 2009 o autuado teve uma saída total de 9.634.501,25 kg torta de algodão, conforme os documentos fiscais emitidos, a diferença na produção de óleo foi vendida sem a emissão da devida documentação fiscal. Aduz que, conforme os documentos de fls. 57 a 59, o rendimento de óleo representa entre 15% e 20% do caroço de algodão e, portanto, não procede a tese defensiva atinente ao percentual de rendimento de 9,55%.

Conclui afirmando que cabia ao autuado apresentar as provas de que dispunha e, como não o fez, mantém a autuação. Opina pela procedência do Auto de Infração.

#### **VOTO**

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade argüida em relação à infração 3, pois, ao contrário do afirmado na defesa, há nos autos elementos suficientes para se determinar, com segurança, a

infração imputada ao autuado (omissão de operações de saída de mercadoria tributável – óleo de caroço de algodão), o infrator (o próprio autuado). Quanto ao alegado equívoco na apuração do índice de produtividade, não há como prosperar essa alegação, haja vista que o levantamento quantitativo da produção foi realizado com base em índice coletado na própria empresa fiscalizada e no exercício imediatamente anterior. As variáveis que influenciam a produção de óleo pelo autuado (tais como, a qualidade da matéria-prima, as variações climáticas, a tecnologia empregada na produção, o nível de instrução da mão-de-obra empregada, etc.) estão refletidas na produção obtida pelo próprio sujeito passivo no exercício de 2008. A meu ver, o índice de produtividade utilizado pelo autuante é o que melhor reflete a capacidade do impugnante para extrair óleo de caroço de algodão, pois não é lógico admitir que outra empresa do mesmo ramo possa ser mais semelhante ao autuado que o próprio autuado.

Quanto ao disposto no art. 39, inc. IV, do RPAF/99, observo que os demonstrativos de fls. 5 e 8/9, denominado, respectivamente, de “Demonstrativo da Apuração do Estoque” e “Demonstrativo de Débito”, contêm todos os elementos atinentes à infração apurada. Ali estão discriminadas as datas de ocorrências e de vencimento do imposto lançado, o período fiscalizado, a base de cálculo, a alíquota utilizada na apuração do débito, a multa imputada ao contribuinte, a metodologia empregada na determinação da base de cálculo e a origem dos dados utilizados na auditoria fiscal. Enfim, esses demonstrativos contêm todos os elementos que permitem uma perfeita compreensão da infração imputada ao sujeito passivo e o exercício do direito de defesa.

O autuado sustenta que a exigência fiscal está baseada em uma presunção não prevista em lei e que houve um arbitramento da base de cálculo também sem amparo legal. Diz que esses fatos acarretariam a nulidade da infração 3.

A exigência fiscal referente à infração 3 está fundamentada em um levantamento da produção do estabelecimento, a qual foi realizada com base em informações fornecidas pelo próprio autuado à fiscalização. Esse levantamento realizado pelo autuante, conforme me pronunciarei ao abordar o mérito desse item do lançamento, não se confunde com o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias e, por esse motivo, não há como prosperar o argumento defensivo de que “a suposta infração seria uma omissão de entrada, e não de saídas”. Dessa forma, não há como se falar em presunção ou em arbitramento e, portanto, afasto também essas arguições de nulidade da infração em comento.

Em face do acima comentado, afasto as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado e passo a apreciar o mérito da lide.

Com fulcro no art. 147, I, “a”, e II, “a”, do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência ou de perícia, uma vez que considero que os elementos já existentes nos autos são suficientes para o deslinde das questões, bem como entendo que as matérias em análise não dependem de conhecimento especializado de técnicos.

As infrações 1 e 2 tratam, respectivamente, de falta de recolhimento e de recolhimento da menos de ICMS referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

Para comprovar essas acusações, o autuante elaborou o demonstrativo de fl. 4, denominado de “Demonstrativo da Conta Corrente Fiscal”, e acostou ao processo fotocópia do livro Registro de Apuração de ICMS (RAICMS). Os saldos devedores registrados no RAICMS foram confrontados com os recolhimentos efetuados pelo autuado e, desse modo, foram apurados os recolhimentos a menos e as faltas de recolhimento de ICMS lançado no referido livro fiscal próprio.

Em sua defesa, o autuado diz que as falhas existentes nos registros dos livros fiscais e contábeis não caracterizam a ausência de recolhimento ou o recolhimento da menos de ICMS. Sustenta que, retificadas essas falhas, constata-se que as infrações não ocorreram.

Respeitosamente, considero esse argumento defensivo vago e carente de prova que lhe dê sustentação. O autuado diz que há falhas na sua escrituração fiscal e contábil, porém não diz que

falhas são essas. Afirma que, corrigindo essas falhas, as infrações ficariam elididas, mas não demonstra e nem comprova esse fato. Por seu turno, as acusações que lhe foram imputadas no Auto de Infração estão comprovadas pelo demonstrativo de fl. 4 e pelas fotocópias do RAICMS acostadas ao processo. É de bom alvitre salientar que os valores a recolher considerados na auditoria fiscal foram apurados e lançados no RAICMS pelo próprio autuado. Dessa forma, o argumento trazido na defesa não é capaz de elidir as infrações em comento. No entanto, de ofício, observo que os valores apurados pelo autuante merecem pequenas correções, conforme passo a me pronunciar em relação a cada uma das infrações.

Em relação à infração 1, no mês de agosto de 2008, o autuante considerou o valor do “Saldo Devedor” de ICMS, lançado no RAICMS, como sendo R\$ 2.137,17 (fl. 4), porém o documento de fl. 28 comprova que o valor correto é de R\$ 2.069,27. Dessa forma, na infração 1, o débito referente ao mês de agosto de 2008 fica reduzido de R\$ 2.137,17 para R\$ 2.069,27 e, em consequência, essa infração subsiste parcialmente no valor total de R\$ 171.157,67.

Quanto à infração 2, nos meses de julho, agosto e setembro de 2009, segundo o demonstrativo de fl. 4, os recolhimentos efetuados pelo autuado foram superiores ao lançados no RAICMS. Assim, os débitos referentes a esses citados meses ficam excluídos da autuação e, portanto, a infração 2, subsiste parcialmente no valor total de R\$ 25.928,63.

Na infração 3, o autuado foi acusado de ter deixado de recolher ICMS em decorrência de omissão de operações de saída de produto acabado (óleo de caroço de algodão), tendo sido a irregularidade apurada por meio de levantamento da produção, efetuado com base no consumo de matéria-prima.

O levantamento da produção tem como objetivo aferir a efetiva quantidade produzida de determinada ou de determinadas mercadorias pelo estabelecimento, em certo período, considerando os diversos elementos ou dados relacionados ao processo produtivo do fiscalizado. Esse levantamento poderá estar baseado na utilização de matérias-primas, de materiais secundários, de embalagens, de mão-de-obra e de outros dados que dispuser a fiscalização e que consumo guarde correlação com as quantidades produzidas da mercadoria considerada. Uma vez determinada a quantidade efetivamente produzida de determinada mercadoria, a produção efetiva é confrontada com as operações de saídas registradas, considerando os estoques inicial e final, o que permite verificar a regularidade das operações de saídas da mercadoria em questão, no caso em tela, do óleo de caroço de algodão.

Esse levantamento da produção encontra respaldo no art. 936 do RICMS-BA e não se fundamenta em presunção, pois as irregularidades que venham a ser apuradas são indicadas, quantificadas e valoradas. Também não caracteriza um arbitramento, uma vez que está baseado em dados reais fornecidos pelo próprio fiscalizado.

No levantamento da produção, fl. 5, o autuante consignou que *os estoques inicial e final* [do autuado] *estão zerados*. Na defesa, o autuado diz que os estoques iniciais e finais não foram corretamente registrados nos seus livros fiscais e contábeis, porém não traz ao processo qualquer prova dessa sua alegação. Assim, nos termos do artigo 143 do RPAF/99, *a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal*. Especialmente, quando os elementos probantes, em princípio, estão obrigatoriamente em poder do autuado.

Quanto ao percentual de aproveitamento ou de produtividade utilizado pelo autuante (11,178%) na determinação da quantidade de óleo com base na quantidade de caroço de algodão, observo que o auditor fiscal utilizou o índice alcançado pelo próprio autuado no exercício imediatamente anterior ao fiscalizado. Conforme já me pronunciei ao apreciar as preliminares de nulidade, esse índice empregado é, dentro da lógica, da razoabilidade, da proporcionalidade e da sensatez, o que melhor reflete a produtividade do autuado. Ademais, considerando que as empresas buscam melhores índices de produtividade, o autuante, ao utilizar o índice do exercício imediatamente anterior, adotou um procedimento mais benéfico ao fiscalizado.

No que tange ao argumento defensivo segundo o qual a exigência fiscal está baseada em uma presunção e que houve um arbitramento não justificado da base de cálculo, reitero que tais fatos não ocorreram. As quantidades e os valores foram apurados mediante um levantamento da produção, baseado nos dados fornecidos pelo próprio autuado, inclusive o índice de produtividade de 11,178%.

Saliento que a decisão contida no Acórdão CJF Nº 0160-12/02, deste CONSEF, não pode ser tomada como paradigma para o caso em comento, pois a situação em análise é diversa da tratada naquele citado Acórdão.

Não há como o autuado se beneficiar do instituto do diferimento, previsto no art. 343, LXVII, do RICMS-BA, pois as operações de saídas de óleo de caroço de algodão sobre as quais se está exigindo ICMS ocorreram desacompanhadas de documentação fiscal e, nessa situação, não há como se falar em diferimento e, portanto, é devido o ICMS que deixou de ser recolhido.

Em face do acima exposto, a infração imputada ao autuado está caracterizada, porém observo que o autuante, ao apurar as entradas de caroço de algodão, no demonstrativo de fl. 5, utilizou o índice de 62,25%, quando o correto era 62,15%. Todavia a correção desse equívoco majoraria o valor originalmente cobrado em aproximadamente R\$ 722,12. Considerando que essa majoração é vedada pela legislação tributária, mantenho o débito originalmente apurado e, nos termos do art. 156 do RPAF/99, represento à autoridade fazendária competente para que providencie ação fiscal destinada a exigir o débito tributário que deixou de ser cobrado neste lançamento.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor total de R\$ 411.326,60, para julgar a infração 3 procedente e as infrações 1 e 2 procedentes em parte nos valores de, respectivamente, R\$ 171.157,67 e R\$ 25.928,63.

## 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 **269189.2305/10-2**, lavrado contra **MAQFRAN – INDÚSTRIA, COMÉRCIO E MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$411.326,60**, acrescido das multas de 50% sobre R\$ 171.157,67, de 60% sobre R\$ 25.928,63 e de 70% sobre R\$ 214.240,30, previstas no art. 42, I, “a”, II, “b”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de maio de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR