

A. I. N° - 232884.0001/09-6  
**AUTUADO** - MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMÉSTICOS LTDA.  
**AUTUANTE** - EDUARDO TADEU SANTANA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 15.05.2012

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0090-02/12**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte à origem dos recursos. Procedeu, o autuante, com base no art. 4º, § 4º da Lei 7014/96. Reduzido o valor da exigência tendo em vista a aplicação da Instrução Normativa 56/2007. Não acolhida a arguição de nulidade e nova diligência. Infração parcialmente mantida; **b)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O autuante reuniu em uma única imputação duas infrações envolvidas, ou seja, aquela relativa à substituição tributária e a responsabilidade solidária, que possuem descrições, multa e forma de cálculo totalmente distintos. Ficou demonstrada a realização do levantamento em dissonância com o disposto no art. 10 da Portaria 445/98, não havendo como determinar com segurança a infração e o montante do valor a ser exigido no presente auto de infração, cabendo a sua nulidade com amparo no art. 18, IV “a” do RPAF/BA. Infração nula. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2009, exige, em relação ao ICMS, no valor total de R\$4.526.752,34, conforme infrações que seguem:

Infração 01 - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido a 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 realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. ICMS no valor de R\$ 2.562.491,36, multa de 70%;

Infração 02 – falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias sem documentação fiscal. ICMS no valor de R\$1.964.260,98. Multa de 100%.

O autuado, às fls. 78 a 103 dos autos, apresenta a impugnação afirmando que os valores apurados, são irreais, não apresentando qualquer correlação com os fatos apurados, haja vista decorrer de falhas no levantamento fiscal, bem como estar baseado em presunções sem nenhuma validade fática, procurarando através desta impugnação fiscal contestar todos os fatos.

Pugna pela nulidade do procedimento fiscal em face do inequívoco cerceamento de defesa verificado em decorrência do art. 46 do RPAF, que prevê que no ato da intimação do sujeito passivo, ser-lhe-iam fornecidas cópia de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante. Tal medida regulamentar visa preservar o trintídio defensivo previsto no diploma legal.

No caso em questão, afirma que os documentos que integraram o Auto de Infração só foram fornecidos através de arquivo magnético, em padrão Windows, isto é, um software desenvolvido sobre plataforma fechada, do qual o autuado não tem obrigação de possuir, por ser diverso do sistema operacional (desenvolvido sobre plataforma livre) que utiliza, impedindo-o de exercer de forma plena, sua capacidade defensiva no prazo de 30 (trinta) dias.

Considera que o autuante deveria ter fornecido cópia de todos os levantamentos produzidos e que integram a peça em análise.

Afirma que a fiscalização iniciou o trabalho em janeiro de 2008, finalizando em dezembro do mesmo ano, findando por autuar a empresa impugnante relativamente ao exercício de 2004. Sem qualquer nova notificação ou aviso de início de fiscalização, o Contribuinte recebeu auto de infração referente aos períodos de 2005 e 2006 não sendo intimada para apresentar documentos.

Alude não ter conhecimento da existência de O.S. ativa a justificar este procedimento, fato a ser verificado por fiscal estranho ao feito (Astec/Consef).

Entende que diz o § 1º, do art. 20 do RPAF “no preparo, instrução e tramitação do processo, ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador.” Diante de regra expressa contrária, nenhuma oportunidade foi dada a autuada para proceder com as correções dos arquivos fiscalizados e apresentados na forma digitalizada.

Aduz que toda a fiscalização restringiu-se, única e exclusivamente, aos arquivos digitalizados nominados de “arquivos sintegra” de fácil cometimento de erros pela própria natureza do sistema operacional utilizado e diferenciado entre agente Autuador e contribuinte jamais com qualquer conferencia com os livros e documentos constantes da contabilidade.

Afirma que em referencia ao exercício de 2006, o agente Autuador, embora procedesse a referência da Relação de Notas Fiscais de Saídas – Omissões de Entradas em forma de demonstrativo (anexo), sem que fizesse constar nesse suposto demonstrativo qualquer referencia a mercadorias, notas fiscais, quantidades, valores, etc., o que macula o direito de defesa da autuada porque impedida de cientificar-se a que mercadoria ou nota fiscal referiu-se o agente autuador.

Verifica que o documento anexo, denominado de “AUDITORIA DE ESTOQUES – RELAÇÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS – OMISSÃO ENTRADAS”, não menciona no seu bojo, referência a nem uma única nota supostamente auditada. Diz o art. 18, II do RPAF que são nulos os atos praticados e as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Argui a existência de atitudes desrespeitosas da autuação em prejuízo ao direito de ampla defesa, vez que impossível análise e contestação das notas fiscais sem que a especificação, ou relação de mercadorias tanto na forma de entradas quanto na forma de saída, o que constitui em vício insanável que inquina de NULIDADE o presente auto.

Quanto à análise do mérito da infração 01 afirma que o Autuante não indica qual o procedimento técnico que adotou para efetuar o levantamento fiscal, uma vez que não indica se teria realizado levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, ou se constatou eventual falta do registro

de notas fiscais. Em ambas as circunstâncias, a argüição não procede, já que o Autuado jamais adquiriu ou vendeu qualquer mercadoria sem a competente nota fiscal, inclusive por ser optante do sistema de apuração com base no lucro real, e a omissão do registro da aquisição de mercadorias só lhe traria inúmeros prejuízos de ordem tributária, sem deixar de lembrar que a grande maioria dos produtos comercializados pelo autuado que explora o ramo de compra e venda de materiais de construção, encontram-se sob o regime de substituição tributária.

Entende que o levantamento fiscal está eivado de falhas, que não comportam à mínima análise, possivelmente em razão da incompatibilização entre os arquivos magnéticos e a ferramenta de fiscalização adotada pelo Autuante.

Aponta que várias notas fiscais de devolução – CFOP 1202 (Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) - foram identificadas com quantitativos anormais. Para comprovação das reais quantidades contidas nos documentos, os mesmos devem ser verificados fisicamente para a correção dos quantitativos e nova elaboração dos levantamentos. A mesma situação também pode ser observada em operações registradas em outros CFOPs, especialmente 1411 (Devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária) e poucos no CFOPs de compra.

Consigna que nos Arquivos Magnéticos essas notas fiscais são lançadas pelo valor correto e, no Registro 54 são relacionados produtos diversos, em quantidades diferenciadas, mas com igual valor total, como se dividisse o valor da nota fiscal pelo numero de itens. Conseqüência lógica é que não se pode confiar tanto nos quantitativos lançados no registro quanto nos preços médios já quem ambos ficam totalmente distorcidos.

Indaga, como se admitir existir no inventário do arquivo SINTEGRA utilizado pelo fisco, itens de produtos com quantidade inferior a um inteiro, a exemplo do produto código 0145213, PISO, constando existente em 31.12.2005 a quantia de 0,003 unidades quando se sabe ser impossível inventariar minúscula quantidade que, no máximo, representaria uma “pedra” fracionada.

No mesmo passo, continua o autuado, constata-se pelas notas fiscais de nºs 504, 534, 579, 649 e 716, a título exemplificativo, que os produtos constantes da notas, quantitativos e preços, são completamente diferentes dos constantes no arquivo SIMTEGRA utilizado pelo fisco, o que vem a comprovar o quanto ora denuncia de inconfiabilidade do arquivo magnético.

Afirma existir várias notas fiscais de entradas e de saídas que não foram incluídas no levantamento feito pelo fisco. Referem-se às operações sujeitas à substituição tributária, registradas nos seguintes CFOPs:

*1.403 e 2.403 - Compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária*

*1409 - Transferência para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária*

*5.403 e 6403 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituto*

*5.405 e 6405 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído*

*5409 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.*

Alinha que ao realizar a empresa conferencia entre os dados do arquivo SINTEGRA com os documentos fiscais do mês de janeiro de 2005, considerando os CFOPs não incluídos, para checagem quanto à legitimidade dos dados utilizados, pôde constatar o seguinte resultado comparando com a autuação.

LEVANTAMENTO PELO FISCO	QUANT ITENS	VALOR R\$ 1,00
Omissão de entradas	6.739	10.750.531
Omissão de saídas	4.418	3.965.280
<b>LEVANTAMENTO APÓS AJUSTES PARCIAIS</b>		
Omissão de entradas	4.289	1.244.758
Omissão de saídas	5.944	10.981.359
Zeradas as diferenças	924	

Complementa que, desta forma será imprescindível refazer todo o arquivo baseado nos documentos fiscais, para confiabilidade do trabalho do agente fiscalizador, inobstante o tempo a ser exigido.

No que diz respeito ao levantamento do exercício de 2006, pelo agente cuja planilha foi apresentada sem referencia aos produtos constantes da entrada e saída, objeto de argüição de nulidade por cerceamento de defesa antes formulado, mesmo desconhecendo o citado levantamento, refez, *sponte propria*, a contagem parcial de alguns ítems com base nos arquivos magnéticos e chegou às seguintes conclusões que novamente comprovam a inconsistência do arquivo utilizado como suporte do auto infracional. Como segue:

LEVANTAMENTO PELO FISCO	QUANT ITENS	VALOR R\$ 1,00
Omissão de entradas	5.442	4.211.033
Omissão de saídas	3.720	2.425.853
<b>LEVANTAMENTO APÓS AJUSTES PARCIAIS</b>		
Omissão de entradas	5.424	4.651.454
Omissão de saídas	3.422	1.417.941
Zeradas as diferenças	316	

Repete que teve o seu direito de defesa e ao exercício do contraditório gravemente cerceado pela falta de fornecimento dos eventuais demonstrativos que integram o procedimento fiscal.

Outrossim, observa que todos os documentos acostados pelo Autuante, diretamente no PAF, pode verificar que diversos produtos não tinham registrados no demonstrativo as quantidades de mercadorias que integravam o estoque inicial e o estoque final registrado no período, o que também denota falha técnica no levantamento fiscal.

Diante do exposto, pede que este item seja considerado improcedente, ou que, de forma alternativa, seja determinada a revisão fiscal por membro da assessoria técnica deste Conseg, e que, ao fim, sejam fornecidas as devidas cópias ao autuado para que possa exercer o contraditório.

Com relação à infração 2, o Autuado protesta que lhe cabem os argumentos e ponderações expressadas quando da análise da Infração 01, onde não resta comprovada qualquer omissão de registro de documentos fiscais, principalmente em face da limitação do pleno exercício do contraditório e inconsistências no arquivo que o torna imprestável para utilização como base de dados, na forma exposta no corpo desta defesa.

Considera as multas aplicadas de 70% e 100% confiscatórias, trazendo, para amparar suas arguições, dispositivos constitucionais, decisões dos tribunais e doutrina abalizada.

Pugna pela decretação da nulidade do presente auto ou, então, como existe provas suficientes, contrária à autuação, uma vez ultrapassada a nulidade antes argüida, que se julgue o auto de infração aqui impugnado totalmente improcedente.

Caso entendam não haver elementos suficientes para julgamento, o Impugnante roga realização de diligências e/ou perícia, nos termos do art. 123, § 3º 7629/99 (RPAF/BAHIA).

O autuante, às fls. 132 a 137 dos autos, apresenta informação fiscal aduzindo que, quanto à afirmação de que não foi dada ciência ao autuado em relação às irregularidades em seus

registros, vide intimações para correção dos arquivos constantes às fls. 06 e 08 dos autos. Em relação à alegação de que foi anexado demonstrativo sem conteúdo é porque no caso não houve ocorrência desta situação no levantamento quantitativo de estoque para este exercício de 2006.

Alude que no que se refere à alegação de utilizar o lucro real, se deve ao imposto de renda e não ao ICMS.

Alega que não aponta quais seriam as notas fiscais de entrada com quantidades anormais, bem como quanto ao produto 0145213 existente em 31.12.2005 com a quantidade de 0,003 unidades, tal mercadorias não consta do levantamento com omissão de entradas objeto da autuação.

Quanto às notas fiscais 504, 534, 579, 649 e 716, que diferem dos arquivos magnéticos, afirma que os números de notas de entrada que podem repetir-se dentro os diversos fornecedores do contribuinte. Por outro lado, erros em cadastros dos arquivos relativos à denominação de fornecedor não invalida o quantitativo que toma por base os códigos das mercadorias e suas quantidades.

Acrescenta que, como quer o contribuinte, a existência deste tipo de erro aumentaria as omissões de entradas de mercadorias em relação ao que apontou a ação fiscal.

Alude que a citação de exigência de notas fiscais de entradas e saídas não inclusas no levantamento, contudo não cita ao menos o número ou qualquer outro dado relativo a tais notas.

Argumento que o autuado elabora demonstrativo de levantamentos sem correlação ou demonstração de sua origem.

Aduz que os itens de mercadorias que constam sem quantidades de estoques iniciais ou finais referem-se a estoques zerados.

Observa que em relação às alegações do contribuinte sobre números irreais, aponta vários lançamentos no livro do autuado para demonstrar que existem irregularidades.

Em relação à infração 02, afirma que o autuado cita genericamente os argumentos da infração 01, já devidamente esclarecidos nesta informação fiscal.

Em relação às multas 70% e 100%, transcrevendo diversas decisões e citações de jurista, salienta que as multas aplicadas estão em consonância com a Lei em vigor sobre a matéria.

Diante do exposto mantém a autuação.

A 2ª JJF, às fls. 140 dos autos, considerando que o impugnante aponta incorreções no aludido levantamento, conforme consta às fls. 84 e 86 dos autos; considerando que a infração se refere a uma presunção de omissão de saídas, e que o autuado argui operar com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, conforme indica inclusive a infração 02: deliberou que o processo fosse encaminhado à ASTEC/CONSEF, para que o diligente adotasse as providencias que seguem:

*“1 – verificar todas as incorreções apontadas pelo impugnante, às fls. 84 a 86, observando a informação fiscal, quanto às notas fiscais que o autuado alega terem quantidades anormais, notas fiscais de entradas não incluídas no levantamento, bem como as com CFOP não incluídas; 2 – calcule a proporcionalidade entre as mercadorias sujeitas a tributação e com fase de tributação encerrada ou simplesmente não sujeitas a tributação, tendo em vista o que dispõe a Instrução normativa número 56/2007, publicada no Diário Oficial de 21/09/2007.”*

A ASTEC/CONSEF, apresenta parecer número 202/2010, às fls. 141 a 143 dos autos aduzindo que das argumentações apontadas pela defesa, às fls. 84/86, a única que tem influência no levantamento quantitativo é a que diz respeito às notas fiscais de devolução efetuadas pelos clientes, CFOP 1202 e 1411, pois foram emitidas, apenas, com o valor, não constando os itens das mercadorias.

Afirma que, após verificações relativas a estas operações, averiguou que nas notas fiscais de entradas constam, apenas, os valores monetários, sem discriminação das mercadorias e por consequência sem as quantidades. Foram apresentados os respectivos documentos comprobatórios das devoluções, a exemplo de autorização de devolução e cupons fiscais,

conforme amostragem documental relativa às notas fiscais nºs 28458 e 28459, emitidas em 24/01/2005, fotocópias às fls.144 a 196.

Alinha que, de acordo com o autuado, essas irregularidades já foram devidamente sanadas no arquivo Sintegra. Estes arquivos foram enviados e recepcionados pela SEFAZ conforme cópias de protocolos anexadas às fls. 206 a 229.

Quanto ao lançamento de ofício, verifica equívocos em relação ao procedimento adotado pelo autuante em relação ao cálculo para exigência do ICMS, vez que não está de acordo com o estabelecido na Portaria 445/98, a qual estabelece tributação diferenciada para as mercadorias sujeitas à substituição tributária da seguinte forma:

- a) o imposto devido pelo sujeito passivo, à alíquota de 17%, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, aplicando a multa de 70%
- b) o imposto devido por antecipação tributária, também à alíquota de 17%, calculado sobre a mesma omissão de entradas agregando-se a MVA e deduzindo-se o valor do imposto calculado no item "a" acima. A multa deve ser de 60%, conforme determinado no art. 10, I, alíneas "a" e "b", da referida Portaria.

Consigna que, na infração 01, de acordo com demonstrativos elaborados pelo autuante, fl. 18/19, exige-se o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, no caso o das omissões de entradas, no valor de R\$10.805.984,63 e R\$4.267.495,05, nos exercícios de 2005 e 2006, respectivamente, de todas mercadorias objeto do levantamento (normal e sujeita a antecipação tributária). Entretanto, de acordo com o previsto na citada Portaria nº 445/98, o autuante deveria ter excluído do levantamento quantitativo aquelas mercadorias sujeita à antecipação tributária e calculado o ICMS conforme acima explicitado, isto é, por responsabilidade solidária e por antecipação (art. 10, I, alínea "a" e "b", da Portaria nº 445/98) inclusive indicando as multas correspondentes, 70% ou 60%, respectivamente.

Afirma que, após a exclusão das mercadorias enquadradas na substituição tributária, deveria ser feito um comparativo entre as diferenças de omissão de entradas e omissão de saídas apenas referentes às mercadorias tributadas normalmente. A Base de cálculo do ICMS, nessa hipótese, deverá sempre ser o valor da omissão de maior expressão monetária (entradas ou saídas) conforme os artigos 12 e 13 da Portaria mencionada.

Quanto à Infração 2, alude a diligente que foi exigido o tributo em razão da falta de antecipação tributária referente à omissão de entradas das mercadorias enquadradas na Substituição Tributária, conforme os demonstrativos de fls. 20 e 21. Porém, da forma como foi feito o lançamento, constatou que o autuante reuniu em uma única imputação duas infrações envolvidas, ou seja, aquela relativa à antecipação tributária e a responsabilidade solidária, que possuem descrições, multa e forma de cálculo totalmente distintos.

Complementa que, ao calcular o ICMS inicialmente, sem expurgar as mercadorias sujeitas à antecipação tributária, o autuante exigiu o tributo em duplicitade em relação às mesmas:

- 1) *Em face da presunção de ocorrência de saídas anteriormente realizadas, em razão da constatação de omissão de entradas de todas mercadorias, em importância superior a omissão de saídas (infração 01);*
- 2) *Em razão da responsabilidade solidária relativa às mercadorias da Substituição Tributária, sem considerar o que prevê a alínea "b" do inciso 1º do art. 10 da já citada Portaria (infração 02);*

Quanto à proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº56/2007, assegura ter apurado os percentuais a seguir discriminados, utilizando os valores das saídas escrituradas no livro Registro de Apuração de ICMS, cópias às fls.230 a 239, concluindo por um percentual de 54,44% de outras em dez/2005 e 59,93% em dezembro de 2006.

Conclui que, após verificações dos documentos apresentados e os constantes no PAF, averiguou que não foram computadas no levantamento fiscal as devoluções de vendas, haja vista que os documentos fiscais não constavam a discriminação das mercadorias e respectivas quantidades, conforme documento por amostragem. Entretanto, esta irregularidade, conforme informação do autuado já foi sanada, inclusive no arquivo Sintegra; O cálculo para apuração do ICMS devido não foi efetuado de acordo com o determinado na Portaria 445/98 que regulamenta os procedimentos referentes aos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

Ante ao exposto, finaliza afirmando que não foi possível atender a diligência solicitada, pois requer o refazimento de todo o procedimento fiscal, função não prevista nas atribuições desta Assessoria Técnica.

O impugnante apresenta nova manifestação, às fls. 244 a 248 dos autos, aduzindo reitera todos os termos de sua defesa, solicitando que, doravante, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas diretamente para os advogados regularmente constituídos, pois são os mesmos os legítimos representantes da Autuada na ação administrativa, acrescenta que a Douta JJF determinou, no que afeta o item 01, diligência, reproduzindo a resposta da ASTEC.

Conclui que, além das comprovações trazidas pela ASTEC, que denotam a ineficácia do lançamento e a absoluta insegurança na determinação das infrações e na apuração dos valores, não poderia o órgão técnico refazer todo o lançamento. Essa impossibilidade não decorre apenas da questão “competência”. É fruto da impossibilidade de modificação da essência do lançamento de ofício, ou seja, do contexto e ordem das acusações, o que ensejaria futura nulidade do título executivo constituído a partir do mesmo lançamento, se homologado fosse pelo CONSEF.

Considera que falta amparo legal para a modificação do fulcro do auto, não se tratando, a modificação que surgiria a partir do “refazimento de todo o lançamento”, de simples alteração de valores. Assim, complementa, somente através de uma nova ação fiscal, levada a efeito com fiel observância aos preceitos da Portaria 445/98, pode vir a se caracterizar, de forma segura, se permanecem as infrações apontadas nos itens 01 e 02, assim como somente esse novo procedimento poderá trazer certeza e liquidez ao lançamento.

Ante o exposto, sem outra alternativa legal disponível, protesta pela NULIDADE de todo o lançamento, sem prejuízo, devido aos erros formais insanáveis apontados pela ASTEC, de futura instalação de nova ação fiscal.

O autuante, às fls. 259 a 262 dos autos, afirma que as devoluções não foram consideradas porque as notas fiscais que acobertaram estas operações não discriminavam as mercadorias devolvidas nem suas quantidades, bem como não indicou o autuado nas notas fiscais de devolução qualquer elemento que proporcione a identificação dos documentos que originaram as vendas que foram devolvidas, dados fundamentais para a inclusão das respectivas mercadorias no quantitativo.

Em relação à retificação dos arquivos magnéticos para inclusão destas notas fiscais que não discriminaram as mercadorias nem as suas quantidades, não tem amparo legal.

Assegura que o art. 10 da Portaria 445/98, não se aplica a este levantamento quantitativo de estoque, porque o referido artigo 10 da Portaria está na Seção II da Portaria que trata das omissões de entradas de mercadorias e neste levantamento quantitativo houve omissão tanto de entrada como de saídas de mercadorias, que é tratado na citada portaria em sua seção IV a partir do artigo 12.

Quanto à alusão das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária do levantamento quantitativo e consequentemente exclusão do montante das omissões para fins de determinação do montante do ICMS a ser cobrado, a Lei 7014/96, em seu §4º, inciso IV do art. 4º menciona textualmente que “salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou prestações tributáveis sem o pagamento do imposto sempre que se verificar: IV entradas de mercadorias ou bens não registrados.

Destaca que o dispositivo da Lei 7014/96, reproduzido pelo RICMS Bahia, menciona mercadorias ou bens não registrados e não faz qualquer referência a situação das mercadorias, até porque a Lei 7014/96 manda presumir que houve omissões de saídas de mercadorias tributáveis no caso até de bens não registrados.

Complementa que bem não é nem mercadorias e se for comprado e não registrado deve ser considerado que esta compra foi realizada com o produto de omissão de saídas de mercadorias tributável.

Aduz que o espírito da aludida lei é para mandar tributar, é o fato do sujeito passivo se encontrar com recursos não contabilizados.

Discorda da aplicação da IN 57/2007, pois no caso concreto das omissões de entradas o preposto fiscal deve presumir que os recursos usados pelo sujeito passivo para adquirir as mercadorias objeto da omissão de entrada, foram provenientes de omissões anteriores de saídas de mercadorias, cabendo ao sujeito passivo a prova ao contrário.

Entende que cabe ao sujeito passivo provar que as entradas omitidas não foram adquiridas com recursos provenientes de omissões anteriores de vendas de mercadorias tributadas e no caso concreto o sujeito passivo não produziu tais provas.

#### VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, traz duas infrações, já devidamente relatadas e ora resumidamente reproduzidas: Infração 01 - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido a 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 realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício; Infração 02 – falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias sem documentação fiscal.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias à sua defesa, conforme suas próprias declarações alinhadas na impugnação de que os recebeu “através de arquivo magnético, em padrão Windows”, havendo, inclusive intimação para correção dos arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte, às fls. 06 e 08 dos autos; conformem o próprio autuado afirma o inicio dos trabalhos de fiscalização ocorreram em 2008 com a devida intimação à fl. 05, quanto à ordem de serviço se trata de controle interno, constante do próprio auto de infração, à fl. 01, sob número 500706/09, estando o inicio do procedimento fiscal regulamentado conforme art. 28, I e II do RPAF/BA, bem como o prazo para a conclusão dos mesmos, além das consequências pela ultrapassagem desse prazo previsto no § 1º do aludido artigo. Foram atendidas as exigências formais, bem como as demais alegações de nulidade foram ultrapassadas com a análise do mérito, adiante alinhada, exceto em relação à infração 02.

A arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissivo que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

É importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA, bem como as decisões dos Tribunais apontados pelo autuado não vinculam os atos administrativos dessa unidade federativa.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas, na medida em que foi, inclusive, expedido pedido de diligencia objetivado esclarecer as dúvidas levantadas pela defesa, tendo em vista as incorreções apontadas pelo mesmo no aludido levantamento, conforme consta às fls. 84 e 86 dos autos, bem como o fato da infração se referir a uma presunção de omissão de saídas e o autuado arguir operar com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sendo deliberado por essa JJF que o processo fosse encaminhado à ASTEC/CONSEF, para que o diligente adotasse as providencias que seguem:

*“1 – verificar todas as incorreções apontadas pelo impugnante, às fls. 84 a 86, observando a informação fiscal, quanto às notas fiscais que o autuado alega terem quantidades anormais, notas fiscais de entradas não incluídas no levantamento, bem como as com CFOP não incluídas; 2 – calcule a proporcionalidade entre as mercadorias sujeitas a tributação e com fase de tributação encerrada ou simplesmente não sujeitas a tributação, tendo em vista o que dispõe a Instrução normativa número 56/2007, publicada no Diário Oficial de 21/09/2007.”*

Concluída a diligência solicitada a ASTEC, bem como observadas as demais peças processuais, inclusive as manifestações posteriores do autuante e do autuado, verifico, em relação à infração 01, acima alinhada, que o autuante esclarece acertadamente, quanto às devoluções que não foram consideradas porque as notas fiscais que acobertaram estas operações não discriminavam as mercadorias devolvidas nem suas quantidades, bem como não indicou o autuado nas notas fiscais de devolução qualquer elemento que proporcione a identificação dos documentos que originaram as vendas que foram devolvidas, dados fundamentais para a inclusão das respectivas mercadorias no quantitativo.

Em relação à retificação dos arquivos magnéticos para inclusão destas notas fiscais que não discriminaram as mercadorias nem as suas quantidades, é necessário que o autuado indique especificamente as notas alvo das inconsistências constantes do lançamento, não cabendo a simples alegação de que efetuou os ajustes nos arquivos, tais ajustes têm que ser especificados com a indicação detalhada de cada documento fiscal, bem como a justificativa para as respectivas modificações no levantamento de estoque produzido pelo autuante.

Quanto às demais incorreções, apontadas pelo autuante, a diligência solicitada a ASTEC/CONSEF, certifica que as mesmas não têm qualquer repercussão em relação ao levantamento, ratificando, portanto, a informação fiscal prestada pelo autuante de que em relação à afirmação do autuado quando aduz que não lhe foi dado ciência quanto às irregularidades em seus registros, consta intimações para correção dos arquivos às fls. 06 e 08 dos autos. Quanto à alegação de que foi anexado demonstrativo sem conteúdo é porque no caso não houve ocorrência desta situação no levantamento quantitativo de estoque para este exercício de 2006. No que se refere à alegação de utilizar o lucro real, não tem o condão de modificar o levantamento sob análise. Realmente, o autuado não aponta quais seriam as notas fiscais de entrada com quantidades anormais, bem como, quanto ao produto 0145213, existente em 31.12.2005 com a quantidade de 0,003 unidades, tal mercadorias não consta do levantamento com omissão de entradas objeto da autuação.

Quanto às notas fiscais 504, 534, 579, 649 e 716, que diferem dos arquivos magnéticos, conforme o autuante, as informações trazidas aos autos são insuficientes para apurar as aludidas diferenças, bem como erros em cadastros dos arquivos relativos à denominação de fornecedor não invalida o quantitativo que toma por base os códigos das mercadorias e suas quantidades.

Quanto à alegação de notas fiscais de entradas e saídas não inclusas no levantamento, não cita o autuado o número ou qualquer outro dado relativo a tais notas, além do fato de que os itens de mercadorias que constam sem quantidades de estoques iniciais ou finais referem-se a estoques zerados. Diante destes fatos, bem como a inexistência da origem e que tipo de correções introduziu por documento fiscal nos arquivos, os demonstrativos de levantamentos apresentados pelo impugnante não tem a força de elemento probatório que elida a exigência relativa a presente infração.

Em relação à alusão da existência de mercadorias enquadradas e não enquadradas no regime de substituição tributária no levantamento quantitativo, quanto a infração 01, considerado que foi apurada omissões de entradas e saídas, prevalecendo as entradas, bem como verificando o percentual elevado de mercadorias tributáveis que opera o autuado no exercício, concluo que é aplicável o roteiro desenvolvido para apurar a presente infração, pois o autuante exigiou o imposto em consonância com a Lei 7014/96, em seu inciso IV, § 4º, do art. 4º, na medida em que o aludido dispositivo legal estabelece que, salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou prestações tributáveis sem o pagamento do imposto sempre que se verificar entradas de mercadorias ou bens não registrados, conforme ocorreu no presente levantamento de estoque.

O fato de o autuante ter optado pela aplicação do art. 13 da Portaria 445/98, apesar da recomendação do art. 12 e art. 10, da aludida portaria, não invalidada esse lançamento, na medida em que a presunção de omissão de saídas, no presente caso, se ampara em mercadorias ou bens não registrados e não especifica a condição tributária destas mercadorias. O indispensável é que as entradas não tenham sido contabilizadas e a presunção é de que se efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Ocorre, contudo, que é de consolidado entendimento, nesse CONSEF, a necessária aplicação IN 56/2007, quanto da apuração das presunções previstas no art. 4º § 4º da Lei 7014/96. A ASTEC, conforme solicitado, calculou, sem contestação do autuado, que os percentuais de mercadorias tributadas normalmente e sujeitas à substituição tributária, conforme demonstrativo de fls. 143, indicando que os percentuais de mercadorias tributáveis são de 45,56% e 40,05%, respectivamente em 2005 e 2006.

Assim, com base na IN 56/2007, cabe a aplicação desses percentuais sobre a base de cálculo encontrada nos aludidos exercícios, constante do Auto de Infração, e apuração da base de cálculo ajustada para efeito de exigência do imposto devido, conforme segue: Base de cálculo do Auto de Infração do exercício de 2005 é de R\$10.805.983,52 x 45,56% = R\$4.923.206,09 que multiplicado pela alíquota de 17% resulta no valor total do ICMS a ser exigido de R\$836.945,04. Em relação ao exercício de 2006 a base de cálculo do Auto de Infração é de R\$4.627.495,05x 45,56% = R\$1.853.311,77, que multiplicado pela alíquota de 17% resulta no valor total do ICMS a ser exigido de R\$315.063,00.

Estamos, conforme já alinhado, diante de uma presunção legal relativa, prevista pelo § 4º do art. 4º da Lei 7014/96, cabendo ao impugnante o ônus da prova, trazendo aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos presumidos, o que efetivamente não ocorreu, cabendo apenas a redução parcial do valor exigido, visto a aplicação da IN 56/2007.

Diante do exposto, voto pela manutenção parcial da exigência relativa à infração 01, cabendo ao exercício de 2005 a exigência do tributo no valor de R\$836.945,04 e ao exercício de 2006 o valor de R\$ R\$315.063,00, totalizando a infração o valor reclamado de R\$ 1.152.008,04.

A infração 02, por sua vez, exige o imposto por “falta de recolhimento por antecipação tributária, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias sem documentação fiscal”, de tal forma que, em consonância com a afirmação da Coordenadora da ASTEC/CONSEF, ora diligente: “*o autuante reuniu em uma única imputação duas infrações envolvidas, ou seja, aquela relativa à antecipação tributária e a responsabilidade solidária, que possuem descrições, multa e forma de cálculo totalmente distintas.*”.

A infração 02, diferente da primeira, a exigência do imposto é por substituição tributária, o que ensejaria apuração do imposto exigido através da responsabilidade solidária, com observância no estoque remanescente do autuado, o que efetivamente não consta no presente lançamento, de modo que tais valores apurados resultariam no crédito necessário para a apuração do imposto devido por substituição tributária. Assim, em relação às mercadorias alinhadas na presente exigência, cabe, diferente da infração 01, inevitavelmente a aplicação dos procedimentos previstos no art. 10 da Portaria 445/98, para apuração do imposto devido por solidariedade cuja exigência enseja os créditos fiscais necessários à apuração do imposto devido por substituição tributária, e, por conseguinte, no presente caso, a necessidade de um novo lançamento que atenda ao disposto no aludido ato normativo.

O lançamento do imposto devido por omissão de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sem a concessão dos créditos acima aludidos, aplicando-se o MVA e sobre a base de cálculo da substituição tributária a alíquota, não representa, efetivamente, os valores devidos pelo autuado na condição de substituto tributário, estando contemplados nessa exigência, tanto o imposto devido na condição de responsável solidário como por substituição tributária. Apesar de estar o sujeito passivo, nas duas situações, no pólo passivo indireto da relação jurídica tributária, a responsabilidade a ele atribuída é por substituição tributária, não sendo possível a convivência numa mesma infração das duas sujeições, até porque ambas suportam repercussões jurídicas tributárias com efeitos distintos, quanto à solidariedade e supletividade, por exemplo, além de contemplarem descrições, multa e forma de cálculo totalmente distintos.

Considero, diante das razões acima alinhadas, que só com a aplicação dos procedimentos previsto no art. 10 da Portaria 445/98 é possível se concluir com segurança a existência da infração e o montante devido, portanto é nula a infração 02, com amparo no art. 18, IV “a” do RPAF/BA.

Com arrimo no art. 21 do RPAF/BA, recomendo a Infaz de origem que determine a repetição dos procedimentos fiscais, relativos à infração 02, a salvo de falhas, atendo ao disposto no art. 10 da Portaria 445/98.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232884.0001/09-6**, lavrado contra **MULTIBEL UTILIDADES E ELETRODOMESTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.152.008,04**, acrescido da multa de 70%, prevista no artigo 42, inciso IV, alíneas “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº **13.537/11**, com efeitos a partir de **20/12/11**.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2012

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR