

**PROCESSO** - A. I. N° 206828.0008/12-0  
**RECORRENTE** - RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0010-05/13  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/SUL  
**INTERNET** - 11/10/2013

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0306-12/13

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA DETERMINAÇÃO. Tributo recolhido a menos em razão de erro na aplicação da alíquota nas operações de saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Utilização incorreta das alíquotas de 0%, 7% e 12%. Infração caracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. 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. Infração não elidida pelo sujeito passivo. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE USO E CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração devidamente caracterizada. 4. LIVROS FISCAIS. FALTA DE EXIBIÇÃO AO FISCO. MULTA. Contribuinte devidamente intimado não entregou os livros RUDFTO e RAICMS solicitados na ação fiscal, referentes ao período anterior à EFD (escrituração fiscal digital). Infração caracterizada. 5. DMA. OMISSÃO DE DADOS. Infração não contestada. Indeferido os pedidos de diligência e de perícia fiscal. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Razões recursais incapazes de modificar a Decisão recorrida, a qual fica mantida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Versa o Recurso Voluntário sobre a irresignação do autuado em relação à Decisão da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, constante do Acórdão JJF n° 0010-05/13, a qual julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 29/09/2012, para exigir ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor total de R\$101.995,40, em razão das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1:** Recolher a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Os demonstrativos anexos, uma via dos quais foi entregue ao preposto do contribuinte, referem-se a saídas de mercadorias através de ECF. Valor da infração: R\$45.065,47.

**INFRAÇÃO 2:** Recolher a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Os demonstrativos anexos, uma via dos quais foi entregue ao preposto do contribuinte, referem-se a saídas de mercadorias através de Nota

Fiscais. Valor da infração: R\$8.990,30.

INFRAÇÃO 3: Falta de recolhimento do ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Tudo conforme demonstrativos gerados pelo levantamento, dos quais foi entregue uma via ao preposto do contribuinte. Fatos geradores apurados nos exercícios de 2008 e 2009. Valor da infração: R\$46.414,67.

INFRAÇÃO 4: Deixar de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme demonstrativos anexos (fls. 220). Valor da infração: R\$924,96.

INFRAÇÃO 5: Deixar de apresentar Livros Fiscais, quando regularmente intimado, conforme Termo de Intimação de 04/09/2012, anexo. Valor da infração (multa): R\$460,00.

INFRAÇÃO 6: Declarar incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA (Declaração Mensal do ICMS). Deixar de informar nas DMAs de fevereiro de 2008 a 2012, os estoques inicial e final dos exercícios precedentes, conforme extrato anexo, obtido do INC – Informação do Contribuinte, sistema corporativa da SEFAZ. Valor da infração (multa): R\$140,00.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou impugnação tempestiva (fls. 231/277), tendo o autuante prestado informação fiscal às fls. 299/308.

Em seguida, a 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela procedência da autuação, na seguinte literalidade:

*"Inicialmente cabe enfrentarmos as arguições de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo. Os vícios do Auto de Infração apontados na peça defensiva versam sobre questões de ordem processual e questões de ordem material.*

*Nas questões de ordem processual a impugnante afirma que a defesa e o contraditório ficaram prejudicados em razão do Auto de Infração ter sido lavrado com acusação genérica, em quantidades de mercadorias, sem especificar em quais notas fiscais se baseou, os respectivos períodos, a base de cálculo, o preço médio e a datas das omissões.*

*Não vislumbramos os vícios apontados pela defesa, visto que o Auto de Infração, além da descrição fática contida na peça inicial se encontra lastreado nos demonstrativos de apuração do imposto acostados às fls. 10 a 222 para todas as infrações.*

*No que diz respeito ao levantamento quantitativo de estoques (auditoria de estoques), correspondente à Infração 3, onde se concentra a maior parte da irresignação do contribuinte, a apuração apresenta o nível de detalhamento exigível para a espécie com a indicação, nos papéis de trabalho, das quantidades referentes aos estoques iniciais e finais e as entradas e saídas verificadas no período, relacionados aos exercícios de 2008 e 2009. Este levantamento é decomposto com o rol das notas fiscais de saídas e dos cupons fiscais – ECF (demonstrativos fls. 10 e 42) e a listagem das notas fiscais de entradas (demonstrativos fls. 75 a 76). Da mesma forma a apuração do preço médio utilizado para quantificar, em termos monetários, as omissões de entradas apuradas na auditoria fiscal (demonstrativos de fls. 81 a 106). Com a apuração do preço médio chega-se à quantificação da base de cálculo das omissões de entradas, detalhada no demonstrativo de fls. 77 a 153 (exercício de 2008) e 154 a 218 (exercício de 2009).*

*Convém ressaltar que os dados espelhados nos demonstrativos acima citados têm por fonte as informações fornecidas pelo próprio contribuinte, através dos arquivos magnéticos SINTEGRA, exigíveis por força do RICMS/Ba e das disposições do Convênio ICMS nº 57/95.*

*Além disso, as mercadorias estão individualizadas por descrição e por códigos, conforme se verifica nos demonstrativos anexados ao PAF.*

*Ainda nos campo das nulidades processuais, a Infração 4, referente à falta de entrega de livros fiscais, tem por lastro documental a intimação juntada à fl. 09, acostada logo após o demonstrativo de débito do Auto de Infração. Inexiste, portanto, o víncio alegado pela defesa.*

No tocante ao Acórdão da 4ª JJF, mencionado pela impugnante, não foram expostas na defesa as razões que apresentem pertinência com o caso em exame, razão pela qual o mesmo não pode servir de paradigma.

Relativamente aos vícios de ordem material, a defesa concentra seus esforços no argumento que o auditor autuante de valeu de presunções em detrimento da verdade material, efetuou o levantamento fiscal com base em amostragem - em torno de 40% do total - e apurou base de cálculo de forma incorreta, em desacordo com a lei.

Estes argumentos não podem ser também acolhidos. A presunção de omissão de saídas, quando se verifica omissão de entradas, no levantamento quantitativo de estoques é decorrente da lei. Assim estabelece a Lei Estadual do ICMS, nº 7.014/94, em seu art. 4º, § 4º, com a seguinte redação (vigente até 30/03/2010):

**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.

Da mesma forma e com redação similar, o RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores relacionados à Infração 3, conforme o texto estampado no art. 2º, § 3º, inc. IV.

No caso em exame, o fato gerador apurado pela fiscalização, pertinente à omissão de entradas foi detectado concretamente, após verificação dos fluxos de estoques de mercadorias da empresa, considerando os itens existentes nos inventários final e inicial, das entradas e das saídas, informadas pelo contribuinte nos arquivos SINTEGRA. Verificada a omissão de entrada, que significa a apuração de entradas de mercadorias sem documentação fiscal, a presunção é que o pagamento dessas aquisições, não registradas na contabilidade comercial e fiscal foi efetuado com receitas de vendas de mercadorias que saíram sem a cobertura de notas fiscais. Portanto, a presunção se limita à consequência do fato apurado e não é utilizada na auditoria fiscal para apurar a omissão de entradas de mercadorias em si. Logo incabível a alegação defensiva que o Auto de Infração está fundamentado em meras presunções em detrimento da verdade material.

Em relação à alegação da defesa de que o Auto de Infração está baseado em levantamentos parciais ou por amostragem, este fato não se verificou no caso concreto, visto que auditoria fiscal abrangeu a totalidade dos exercícios de 2008 e 2009. É claro que na auditoria fiscal alguns roteiros são escolhidos pela autoridade fiscal visando à homologação dos lançamentos efetuados pelo contribuinte. Na auditoria de estoques, por exemplo, alguns itens são escolhidos para a contagem, em regra os mais representativos. O que o auditor fiscal deve fazer, para a validade do procedimento é considerar a totalidade dos documentos fiscais que representem as operações com o item escolhido. No caso concreto, este procedimento foi adotado pelo autuante, que se valeu dos estoques existentes nos inventários e das notas fiscais de saídas e de entradas das mercadorias que compõem a auditoria fiscal. O contribuinte, por sua vez, não apontou em que itens específicos foram apurados de forma parcial ou sem considerar a totalidade da documentação. O víncio apontado pela defesa é, portanto, desprovido de provas.

Quanto às bases de cálculo, o levantamento fiscal, em relação a todas as infrações, se encontra fundamentado nos demonstrativos que espelham em detalhes a forma como o autuante as apurou. Nos enquadramentos legais das infrações, estampados no Auto de Infração, foram lançados os dispositivos normativos referentes à base de cálculo. No caso específico do levantamento quantitativo de estoques, correspondente à Infração 3, a base de cálculo utilizada foi o preço médio das últimas entradas, já que foi apurada omissão de entradas de mercadorias. Essa quantificação da omissão de entradas se encontra prevista no art. 60, inciso II, do RICMS/97. As alegações defensivas de um suposto arbitramento da base de cálculo do ICMS não se aplicam ao caso em exame. Conforme enfatizou o autuante na informação fiscal: “O procedimento fiscal utilizado foi o **levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias**, modalidade que se destina a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto às quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária (art. 1º da Portaria nº 445/98). No caso, foram apuradas omissões de entradas, que configura presunção de omissões de saídas, fato previsto na legislação (art. 4º, § 4º, Inciso IV, da Lei nº 7.014/96)”.

Caberia ao contribuinte provar o contrário no que se refere aos estoques apurados na ação fiscal, mas toda a argumentação da defesa foi alicerçada na existência do arbitramento da base de cálculo do ICMS, procedimento fiscal disposto nos artigos nºs 937, 938, 939 e 939-A, do RICMS/BA, somente aplicável em situações especiais, quando o sujeito passivo incorre em sonegação de impostos e não é possível a apuração real da base de cálculo.

Em conclusão: não acato as preliminares de nulidade suscitadas pela defesa pelas razões acima apresentadas,

por não haver no lançamento fiscal ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório assegurados na CF/88 e no RPAF/99.

No mérito, passo a apreciar inicialmente os pedidos de realização de perícia ou diligência fiscal. Indeferido os pedidos de diligência e perícia considerando que nos autos há elementos suficientes para análise do mérito da autuação, conforme foi detalhado no exame das nulidades, linhas acima.

No tocante às infrações 1 e 2, ambas versam sobre a aplicação incorreta das alíquotas em operações de saídas de mercadorias. A diferença entre uma e outra é que na primeira as saídas ocorreram através de ECF (emissor de cupom fiscal) e na segunda, a saídas se deram através de Notas Fiscais. O autuante enfatizou corretamente que "...A defesa, ao tentar discutir as citadas infrações limitou-se o somente a copiar os termos da acusação fiscal e a transcrever todos os dispositivos legais citados, dando ênfase às disposições do § 1º, incisos I e II, do art. 51 do RICMS/97, que tratam das condições para aplicação da alíquota favorecida de 7%, nos termos da alínea "c", do inciso I, do mesmo artigo". Em função dessas disposições, a defesa expressou seu entendimento no sentido de que a "razão não assiste ao Impugnado", concluindo, sem maiores explicações que: "não há que se falar em recolhimento a menor do ICMS".

Observo, em concordância com autuante, que o que foi escrito pela defesa não tem nenhuma relação com o escopo do lançamento de ofício, uma vez que as disposições citadas – art. 51, § 1º, incisos I e II, do RICMS/97 – não guardam qualquer conexão com o estabelecimento autuado, que é comercial varejista, parte integrante de empresa igualmente varejista e muito menos com o fulcro da autuação. Os dispositivos regulamentares citados na defesa referem-se a estabelecimentos industriais ou a estes equiparados e tratam da concessão da alíquota favorecida de 7%, em determinadas operações destinadas a microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, acorde com a alínea "c" do inciso I, do mesmo art. 51, do RICMS/97.

O lançamento fiscal, todavia, se refere a operações com mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação que tiveram saídas com alíquotas indevidas de 0%, 7% ou 12%.

Concluo pela procedência das Infrações 1 e 2, visto que as mesmas estão fundadas nos demonstrativos anexados às fls. 10 a 42, que têm por fonte as informações prestadas pelo próprio contribuinte nos arquivos SINTEGRA, e, considerando também que a defesa não se desincumbiu da tarefa de trazer aos autos os meios de prova que desconstituíssem essas imputações.

Na infração, correspondente ao levantamento quantitativo de estoques (Infração 3), as razões para a sua manutenção foram apresentados na análise que fizemos linhas acima acerca das nulidades e da base de cálculo. Convém enfatizar tão somente que todos os elementos que instruem o lançamento fiscal, ou seja, os estoques de mercadorias nos respectivos inventários, as notas fiscais de entrada e de saída e os preços praticados, foram fornecidos pelo próprio contribuinte, através dos arquivos SINTEGRA, em cumprimento das exigências legais, especialmente as contidas no Convênio ICMS 57/95.

Não há, por conseguinte qualquer dúvida quanto à validade e integridade dos dados utilizados no levantamento fiscal. O contribuinte, por sua vez, não trouxe ao PAF elementos de prova que elidam a infração. O item 3 da autuação é, portanto, também procedente.

Em relação à Infração 4 a cobrança versa sobre a diferença de alíquotas (DIFAL) em operações interestaduais de aquisição de bens para uso e consumo (operação de transferência). A defesa foi formulada para contestar a cobrança referente ao DIFAL por aquisições de bens do ativo fixo.

Assiste razão ao autuante, visto que a defesa não contestou de fato a imputação que lhe foi dirigida, ou seja, a impugnante leu uma coisa e entendeu outra. O item em exame se refere à diferença entre as alíquotas interna e interestadual pela entrada de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento e está fundamentado na escrituração do contribuinte que ao descrever o bem adquirido como "Item genérico", utilizou o CFOP nº 2557, que significa "Transferência de material para uso ou consumo", como se vê às fls. 220 do PAF. Diante dessa prova não há que se falar em ativo fixo, muito menos em direito à apropriação de crédito fiscal, que seria condicionado, se fosse o caso, à prévia escrituração do documento no CIAP - Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente. A Infração 4 é, portanto, procedente, não havendo razões para se declarar a nulidade ou a improcedência apontada pelo contribuinte na peça defensiva.

Na Infração 5 a multa lançada tem por base documental a intimação, juntada às fl. 10, através da qual a autoridade fiscal solicitou a entrega dos seguintes livros fiscais: Registro de Ocorrências (RUDFTO) e Registro de Apuração do ICMS (exercícios anteriores À EFD – escrituração fiscal digital). Em razão da não entrega pelo contribuinte desses documentos, caracterizando o descumprimento da obrigação acessória, fica mantida a penalidade aplicada, prevista no art. 42, inc. XX, da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$460,00, tem total subsistência. Item procedente.

A Infração 6 não foi objeto de impugnação pelo contribuinte. Trata-se de descumprimento de obrigação instrumental, visto que o contribuinte declarou incorretamente dados das informações econômico-fiscais nas DMA's, no período de fev/2008 ao exercício de 2012. A omissão apontada refere-se aos valores dos estoques de mercadorias, no início e no final dos respectivos exercícios fiscais. Item não contestado. Infração procedente, no

valor de R\$140,00.

O contribuinte pede também a redução das multas aplicadas, no percentual de 60% ou mais, alegando a confiscatoriedade das mesmas. Argumenta que as multas em questão têm nítido efeito confiscatório, contrariando as disposições constitucionais, positivadas no art. 150, inc. IV, da Carta Magna de 1988. Fez menção ao princípio da proporcionalidade, citou a ADI nº 551/RJ e disse que a multa aplicada, por efeito confiscatório, afronta também o direito de propriedade, em desacordo com os regramentos da Carta de 1988.

Não acatamos os argumentos defensivos. Isto porque as multas previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96, vinculadas ao descumprimento de obrigação tributária principal, por falta de pagamento do ICMS, estão sujeitas às reduções estabelecidas no art. 45 da mesma Lei, desde que o contribuinte efetue o recolhimento ou parcele débito apurado e lançado via Auto de Infração, nos prazos previstos na norma legal. Por sua vez, o exame da constitucionalidade ou a decorrente avaliação da desproporcionalidade da multa prevista na legislação estadual é matéria que não pode ser apreciada por este Conselho de Fazenda, pois à instância administrativa não é conferida esta competência, conforme regra estabelecida no art. 167, I do RPAF BA.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração."

O sujeito passivo, inconformado com a Decisão prolatada em primeira instância, interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário (fls. 333/384), através do qual, inicialmente, apresentou um breve relato da Decisão recorrida, da tempestividade e declarou não ter efetuado nenhum pagamento referente ao auto em epígrafe em razão da autuação ser totalmente indevida.

Em seguida, sustentou a necessidade de acolhimento das preliminares de nulidades suscitadas.

Em primeiro lugar, por cerceamento do direito de defesa e ausência de requisitos para sua formação, em conformidade com o Decreto Estadual nº 7.629/99, destacando que o seu não acolhimento pela JJF decorreu da informação prestada pelo autuante, segundo a qual não teria havido ofensa ao direito ao contraditório, pelo fato do recorrente ter apresentado sua Impugnação dentro do prazo legal estabelecido, logo com seu direito de defesa preservado.

Disse que, em momento algum, afirmou ter sido prejudicada em razão da ausência de oportunidade de apresentação de sua impugnação, mas, sim, diante da falta de maior detalhamento acerca dos documentos, mercadorias e critérios utilizados para o indevido arbitramento da suposta exação combatida e que o mero levantamento quantitativo, embora tenha tomado por base documentos apresentados pelo próprio recorrente, não exime a autoridade autuante de especificar quais notas fiscais, por exemplo, foram consideradas para apuração das supostas irregularidades.

Enfatizou a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que o mesmo fora lavrado sem assegurar à Impugnante a possibilidade de exercer os direitos de defesa e do contraditório, transcrevendo o conteúdo do art. 5º, inc. LV, da CF/88 e os arts. 2º e 18, do RPAF/99 e citando, também, lições doutrinárias em prol de sua tese de nítida afronta as garantias do contraditório, ampla defesa e isonomia, porquanto a acusação fiscal de não recolhimento do imposto, decorrente de omissão de saída de mercadorias tributáveis, foi formulada em termos gerais de quantidades de mercadorias, sem especificar em quais notas fiscais teria se baseado, os respectivos períodos, a base de cálculo, o preço médio e a datas das omissões.

Assegurou que sem tais informações seria impossível apresentar defesa, ressaltando, em seguida, que, através das planilhas do Auto de Infração não se consegue ler, sequer, o produto ou a marca, pois se tem apenas indicações genéricas, exemplificando: Circulador - qual a marca? Modelador - qual? TV LG 21 - LED? LCD?, disso resultando não conseguir vislumbrar os documentos fiscais e as mercadorias que saíram sem nota fiscal, frisando que, no mercado em que opera, não se compra sem nota fiscal e questionou qual consumidor compraria eletroeletrônicos sem o documento fiscal.

Assim, entendeu padecer o Auto de Infração de nulidade, por ofensa direta ao direito de ampla defesa.

Ainda no âmbito das preliminares de nulidade, arguiu ter o Auto de Infração sido lavrado com base em presunção e reproduziu o art. 142, parágrafo único, do CTN, para afirmar que o

lançamento tributário é um ato vinculado e, portanto, deveria ser constituído com base na verdade material e não em meras presunções, sendo ônus do Fisco fazer prova da acusação fiscal.

No tocante à exigência de penalidade por falta de entrega de livros fiscais, a impugnante asseverou não ter sido previamente notificada para proceder à entrega de qualquer documento fiscal, repisando ser a autuação totalmente contrária aos ditames constitucionais, por violar os princípios da ampla defesa, do contraditório e da ampla defesa.

De igual sorte, também se reportando à nulidade do lançamento, a defesa aduziu que o Auto de Infração estaria instruído com base em documentos apresentados por amostragem, inexistindo, nos autos, sequer 40% (quarenta por cento) da documentação em que se diz fundamentar.

Em relação às questões prévias, concluiu que, ante a violação dos princípios da reserva legal, ampla defesa, o contraditório e devido processo legal, deveria o acórdão hostilizado ser reformado, para fins de anular o Auto de Infração, eis que o ato administrativo do lançamento encontrava-se viciado.

Adentrando ao mérito, o recorrente enfrentou, inicialmente, as infrações 1 e 2 e, após fazer longa transcrição das disposições normativas do RICMS/97, acerca das alíquotas e dos prazos de recolhimento do imposto, asseverou textualmente que:

*"Estando, portanto a filial, ora Impugnada, exercendo comércio de produtos industrializados para outro estabelecimento da empresa Ricardo Eletro Divinópolis Ltda., conforme notas fiscais juntadas a título exemplificativo, não há o que se falar em recolhimento a menor de ICMS, razão pela qual o acórdão ora recorrido merece reforma."*

Com referência à infração 3, o recorrente, além de repisar a nulidade da imputação pela impossibilidade da autuação ter por base presunções, enfatizou que seus livros de entrada e saída de mercadorias foram devidamente escriturados.

Destacou que, em momento algum no Auto de Infração e, tampouco, nos documentos juntados ao mesmo, seria possível encontrar o cálculo de apuração do CMV (custo da mercadoria vendida) para aplicabilidade da metodologia do arbitramento da base de cálculo do ICMS, com a utilização da fórmula:

$$\boxed{\text{CMV}=\text{EI}+\text{C}-\text{EF}}$$

A título de exemplo, mencionou a apuração da base de cálculo apurada para o produto abaixo descrito:

CÓD	DESCRÍÇÃO	UM	ENT	EI	SAÍDAS	EF	OMISSÃO ENT	OMISSÃO SAÍDAS	PREÇO MÉDIDO	BASE DE CÁLCULO
733	VENT. FAET 30 C. SUPER	PC	320,00	55,00	288,00	90,00	3	0	30,00	90,00

Questionou *"como se apurou que a base de cálculo do ICMS é R\$90,00 (noventa reais)"?*

Ressaltou que, no acórdão recorrido, a autoridade fiscal argumentou que, para o cálculo da base de cálculo, teria se utilizado dos critérios dispostos no artigo 60, inciso II, letra "b", do RICMS/BA, mas, ainda, que tenha indicado o dispositivo de lei em que se baseou para aferir a base de cálculo, não elucidou como fora realizado o cálculo antes apresentado, sendo que, da mera leitura desta regra, não se apresenta possível o entendimento do cálculo constante da planilha elaborada pelo autuante.

Sustentou inexistir qualquer prova efetiva da infração imputada e que a simples emissão de nota fiscal de terceiro para o recorrente não poderia gerar a presunção de entrada, nem, tampouco, a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do ICMS, reproduzindo, em seguida, lições doutrinárias dos Profs. Alberto Xavier e Sacha Calmon para concluir que, no caso em exame, não caberia a aplicação de presunções ou o Recurso ao arbitramento da base de cálculo, mas impõe-se ao Fisco o dever de investigar e apurar os fatos com base na verdade material.

Destacou, ainda, que o simples atraso na escrituração fiscal não poderia ser considerado ato de fraude ou sonegação e pediu que este CONSEF declarasse a total improcedência da infração 3.

Tangentemente à infração 4, o sujeito passivo formulou sua tese defensiva contestando a cobrança da diferença de alíquotas pela aquisição de bens do ativo e declarando inexistir a ocorrência dos fatos apontados no lançamento fiscal e a respectiva subsunção legal.

Após fazer considerações de ordem doutrinária, o autuado argumentou que o Auto de Infração não fazia qualquer menção a bens de uso e consumo, daí, devendo ser anulado quanto aos bens que não fossem do ativo e que a conduta reprimida referia-se, efetivamente, ao não pagamento de diferenciais de alíquota sobre aquisições de bens do ativo.

Apontou nulidade do lançamento no que se refere a eventual cobrança do DIFAL dos ativos fixos e disse esperar que lhe fosse assegurada a concessão dos créditos fiscais, na razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), conforme determinam as Leis Complementar nº 87/96 e Estadual nº 7.014/96.

Abordando a infração 5, o recorrente reafirmou não ter o representante legal do contribuinte recebido qualquer intimação para apresentação de seus livros fiscais, devendo tal infração ser julgada improcedente e excluída a multa arbitrada, no valor de R\$460,00 (quatrocentos e sessenta reais).

Prosseguindo em suas razões recursais, o autuado discorreu sobre a necessidade de redução da multa aplicada no Auto de Infração, no montante de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto lançado, aduzindo que tal multa teria nítido efeito confiscatório, afrontando, também, o direito de propriedade e contrariando as disposições constitucionais, sobremodo as positivadas no art. 150, inc. IV, da Carta Magna de 1988 e fez menção ao princípio da proporcionalidade, citando a ADI nº 551/RJ.

Nesse contexto, formulou os seguintes pedidos:

- a) Reforma do acórdão, no sentido de acolher as preliminares arguidas, anulando o Auto de Infração, ante a violação dos princípios da ampla defesa, contraditório e devido processo legal, bem como por se basear em presunções sem que tenham sido esgotados os métodos de investigação do fisco, além da existência de escrita regular.
- b) Anulação das infrações 1, 2, 3, 4, 5 e 6.
- c) Reconhecimento do caráter confiscatório da multa aplicada, reduzindo-a para patamar mínimo, de forma que não cause danos ao bem patrimonial do recorrente.
- d) A realização de nova diligência fiscal, com elucidação dos quesitos formulados na peça impugnatória, para juntar aos autos documentos fiscais que ensejaram a formação do número global apresentado na planilha; e, com esses, o período e datas de entradas e saídas, permitindo, assim, a perfeita identificação das mercadorias e o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Requereu, também, que as intimações/publicações decorrentes do presente feito fossem encaminhadas, por via postal, para o endereço: Rua Sergipe, nº 925, 3º andar, Savassi, Belo Horizonte, CEP 30.131-171, em nome do Dr. Leonardo de Lima Naves, OAB/MG nº 91.166.

Remetidos os autos à PGE/PROFIS, a ilustre Procuradora Dra. Maria Dulce Baleiro Costa, em Parecer de fls. 418/419, opinou pelo não provimento do Recurso, inicialmente não vislumbrando as nulidades suscitadas.

Meritoriamente, entendeu ter sido o levantamento quantitativo elaborado de forma correta, porquanto lastreado, essencialmente, em informações do SINTEGRA, prestadas pela própria empresa, não tendo o sujeito passivo trazido qualquer elemento fático capaz de desconstituir o trabalho de auditoria de estoque.

Com referência às infrações 1 e 2, concordou com a Decisão da JJF, no sentido de que a empresa trouxe argumento impertinente, já que a redução de alíquota prevista no art. 51 do RICMS não se aplica ao presente caso.

Sobre a infração 5, multa por falta de apresentação de livros, mediante intimação, a afirmação do recorrente de que não fora notificada para tanto não tem cabimento, posto que consta à fl. 09, aliás, como já explicado na Decisão recorrida, a intimação recebida pelo contribuinte para apresentação dos livros de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência e RICMS.

Quanto à alegação de caráter confiscatório da multa, observou desmerecer apreciação, uma vez que o RPAF, no art. 167, exclui da competência do CONSEF a análise da constitucionalidade das normas postas.

## VOTO

Do estudo apurado do presente PAF, verifica-se que o Recurso Voluntário versa acerca da total irresignação do autuado com o julgamento do Auto de Infração supra identificado, onde lhe é imputado o cometimento de seis infrações à legislação do ICMS, as quais foram julgadas procedentes na primeira instância, cogitando de falta de recolhimento do ICMS, por erro na aplicação de alíquotas, por diferenças apuradas por meio de levantamento quantitativo de estoque, por falta de recolhimento do diferencial de alíquotas e multas por descumprimento de obrigações acessórias.

Como minuciosamente relatado, a 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal julgou totalmente procedente a autuação, tendo o Recorrente, no seu inconformismo, ratificado todas as teses postas na peça impugnatória, reiterando preliminares de nulidade e enfatizando, principalmente, o argumento de nulidade da autuação por cerceamento do direito de defesa e falta de requisitos para sua formação, porquanto o levantamento quantitativo seria insuficiente para exigência do ICMS.

O sujeito passivo, nas suas razões recursais, repetiu a arguição da nulidade do Auto de Infração, alegando que a defesa e o contraditório ficaram prejudicados, em razão do Auto de Infração ter sido lavrado com acusação genérica, tanto em quantidades de mercadorias, sem especificar em quais notas fiscais se amparou, quanto em relação aos respectivos períodos, a base de cálculo, o preço médio e as datas das omissões.

No específico, nenhuma razão assiste ao Recorrente, na medida em que, ressalte-se, já bem apreciado na Decisão de piso, não se encontram presentes os vícios apontados, porquanto o Auto de Infração, além da descrição fática contida na peça inicial, se encontra lastreado nos demonstrativos de apuração do imposto acostados às fls. 10 a 222, para todas as infrações, os quais, comprovadamente, foram recebidos pelo contribuinte quando da ciência da lavratura do mesmo.

Tangentemente as sustentações de nulidades acerca do levantamento quantitativo de estoques, correspondente à Infração 3, que concentra a maior parte das alegações recursais, a auditoria atendeu ao previsão legal, com o detalhamento exigível para a imputação, inclusive das quantidades referentes aos estoques, iniciais e finais, e as entradas e saídas verificadas no período, relacionados aos exercícios de 2008 e 2009, indicando, outrossim, todas as notas fiscais de saídas e os cupons fiscais – ECF (demonstrativos de fls. 10 e 42), como também as notas fiscais de entradas (demonstrativos fls. 75 a 76).

Constata-se, igualmente, ter o autuante demonstrado o preço médio utilizado para quantificar os valores que compõem a base de cálculo para apuração do imposto devido, referentes às omissões de entradas apuradas, detalhada no demonstrativo de fls. 77 a 153 (exercício de 2008) e 154 a 218 (exercício de 2009).

Destaque-se que todos os dados utilizados no desenvolvimento da auditoria fiscal, e que compõem os demonstrativos citados foram obtidos através dos arquivos magnéticos SINTEGRA,

fornecidos pelo próprio contribuinte, para atendimento da exigência da legislação tributária do Estado.

Assim, não encontram lastro as sustentações do sujeito passivo relativas à impossibilidade de se defender por falta de identificação de cada documento fiscal que serviu de suporte para a auditoria, pois a simples verificação dos demonstrativos e papeis de trabalho anexados ao Auto de Infração indica conjuntura oposta, visto que encontram-se presentes todas as indicações, como números, datas, origem etc., de todos os documentos fiscais.

A par disso, não tem guarida a tese de não se poder identificar, nas planilhas, o produto ou a marca, por falta de indicação, posto que, na procedimentalidade, encontram-se as mercadorias individualizadas por descrição e códigos utilizados pela própria empresa, conforme se constata nos demonstrativos residentes nos autos.

Suscitou, ainda, a nulidade da autuação sob o entendimento de que o lançamento teria se escorado em mera presunção, o qual, na mesma linha, não merece verdejar, pois, cediço, no levantamento quantitativo de estoques a apuração é feita em fatos ocorridos no mundo real, não havendo que se falar em qualquer ato presuntivo.

Esta argumentação foi apreciada e rechaçada na Decisão de piso, com o entendimento de não ser nulo o Auto de Infração, porquanto os ilícitos fiscais imputados ao contribuinte se encontravam evidenciados pelos levantamentos quantitativos de estoques, os quais confirmavam a ocorrência de omissões de operação de entradas desacompanhadas da devida documentação fiscal.

Relembre-se que o levantamento quantitativo de estoques é um roteiro de auditoria fiscal totalmente desenvolvido com base na escrita fiscal do contribuinte, devendo estar de acordo com a escrita contábil, cabendo ao autuado, caso tenha na sua escrita contábil algum elemento de prova capaz de desconstituir as infrações que lhe foram imputadas, trazer ao processo essa prova, o que, efetivamente, não foi feito, disso resultando a rejeição da preliminar de nulidade.

De outra parte, o autuado reiterou, ainda, a preliminar de nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que na infração 4, o autuante fundamenta a imputação, observando que embora o recorrente tenha sido notificado, não apresentou os livros fiscais. Arguiu que ao contrário os representantes do recorrente, não receberam qualquer notificação, para apresentação dos livros, contrariando os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e reserva legal.

Mais uma vez melhor sorte não assiste ao recorrente, pois conforme consta da Decisão recorrida e da consulta aos autos, falta de entrega de livros fiscais, tem por lastro documental a intimação juntada à fl. 09, acostada logo após o demonstrativo de débito do Auto de Infração, devidamente assinado o recebimento por preposto da empresa. Tal fato desconstitui completamente o víncio alegado pelo recorrente.

Assim, quanto a preambular de cerceamento do direito de defesa, razão não assiste ao Recorrente, já que obedecido o processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, encontrando-se, a ação fiscal e o PAF, revestidos das formalidades legais, porquanto determinados, com clareza, o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, nessa linha, inexistindo qualquer dos motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA, ressaltado o aspecto de que a exigência fiscal está fundamentada em diplomas legais vigentes, nos demonstrativos e demais documentos que fundamentam a autuação, restando inviabilizada qualquer dúvida quanto ao exercício do pleno direito de defesa.

De outra parte, quanto ao mérito nas infrações 1 e 2, que se referem a recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias, sendo que a primeira refere-se a saídas através de ECF e a segunda através de notas fiscais.

O recorrente, assim como na peça de impugnação, repetiu no Recurso, o mesmo comportamento adotado, limitando-se a copiar os termos da acusação fiscal e em seguida utilizando-se de 15

(quinze) laudas do Recurso, transcreveu integralmente os artigos, 50, 51 e 124 inciso I do RICMS/BA, ressaltando ao final as disposições do § 1º, inciso I e II, do art. 51, que trata de aplicação da alíquota de 7% para estabelecimento industrial ou atacadista, que obriga-se a repassar para o adquirente sob a forma de desconto o valor correspondente ao benefício resultante da adoção da referida alíquota.

Concluiu sua tese, aduzindo que “*Estando a filial, exercendo comércio de produtos industrializados para outro estabelecimento da empresa Ricardo Eletro Divinópolis Ltda., conforme notas fiscais juntadas a título exemplificativo, não há o que se falar em recolhimento a menor de ICMS, razão pela qual o acórdão ora recorrido merece reforma.*” (sic)

Comungo do entendimento emanado pela junta na Decisão, e pelo autuante, na informação fiscal, de que o que foi alegado pelo recorrente, não tem nenhuma relação com o escopo do lançamento de ofício, uma vez que as disposições acima citadas, não guardam qualquer nexo com o estabelecimento autuado, que é comercial varejista.

Neste contexto, mantendo integralmente as infrações 1 e 2.

Com referencia à infração 3, que corresponde ao levantamento quantitativo de estoques, o sujeito passivo, quanto ao mérito, volta a arguir, apenas, questões já alegadas em sede de preliminares, ou seja, o Recurso traz, também, no seu corpo, a sustentação de que o lançamento da autuação foi com base em presunção e que o livro de entrada e saída estavam devidamente escriturados. Reiterou a arguição de que em momento algum da ação fiscal “é possível encontrar o cálculo de apuração do custo de mercadoria vendida, para aplicabilidade da metodologia do arbitramento da base de cálculo do ICMS.” (sic)

Entendo que nada mais há para ser expressado, por tudo quanto já foi dito na apreciação das preambulares de mérito, confirma-se que o item 3 não foi escorado em mera presunção, lavrado em simples suposições, tese que, mais uma vez, não socorre o recorrente, pois é fato concreto ser a increpação apoiada no levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria, apuração que retrata a movimentação, de fatos efetivamente ocorridos nas transações comerciais, indicando, indiscutível e matematicamente, a movimentação das mercadorias dentro do exercício, descabendo a menor ilação de ato presuntivo.

Consoantes asseverados nos parágrafos anteriores se existiam divergências entre a escrita contábil e a fiscal, o contribuinte não utilizou a oportunidade de elidir as diferenças apuradas, trazendo aos autos, mesmo por amostragem as provas que lhe conviam, logo não se pode arguir qualquer falta de observância de princípios de razoabilidade, legalidade, segurança jurídica ou verdade material. Por conseguinte, mantendo a infração 3 da autuação como procedente.

Tangencialmente à infração 4, a imputação aborda a cobrança sobre a diferença de alíquotas em operações interestaduais de aquisição de bens para uso e consumo, por operação de transferência.

Novamente o autuado, na sua impugnação e no Recurso, insiste em uma tese de defesa, divergente do objeto da autuação, pois assevera que:

“*Observa-se que se trata acusação de ativo fixo e não de uso e consumo.*

*A conduta tipificada foi não pagar o diferencial de alíquota internas e interestaduais de bens do ATIVO, porém, a conduta reprimida é não pagar os diferenciais de alíquota sobre os bens do ATIVO.*

*Verifica-se, com isso, que a simples leitura do Auto de Infração demonstra a incoerência entre os fatos descritos e a subsunção legal empregada.*” (sic)

De acordo com a Decisão de piso, o recorrente não contestou de fato a imputação que lhe foi dirigida, ou seja, o autuado leu uma coisa e entendeu outra. No caso está comprovado no PAF, fl. 220, que o item em exame se refere à diferença entre alíquotas interna e interestadual pela entrada de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, de acordo com a própria escrituração do contribuinte que escriturou a operação, descrevendo o bem como “item genérico”, e com o CFOP nº 2557, que corresponde a transferência de material para uso ou consumo, portanto

passível, dentro da legislação, de cobrança do diferencial de alíquota, não havendo que se falar em ativo fixo, muito menos em direito a apropriação de crédito fiscal de ativo permanente.

Assim, como o sujeito passivo, não apresenta razões capazes de elidir a infração, fica mantida a cobrança do item 4 da autuação.

Quanto à infração 5, a alegação do autuado de que não foi intimado para apresentação dos livros e documentos, já foi apreciada em sede de preliminar de nulidade, restando claro que não assiste razão ao recorrente, avista do documento de fl. 09 dos autos.

A infração 06, não foi objeto de impugnação nem na peça inicial de defesa, nem em sede de Recurso voluntário.

O recorrente, na sua irressignação, protesta contra o valor da multa aplicada, para as infrações, por entender ser o percentual abusivo, ferindo os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, tornando-se por demais gravosa, confiscatória e em flagrante afronta a Constituição Federal.

De plano, cumpre destacar que, nesta esfera de julgamento de natureza administrativa, falece competência a este Órgão colegiado para se manifestar acerca das arguições de inconstitucionalidades da peça recursal, nos termos do art. 167, I, do RPAF/BA.

A par disso, o sancionamento hostilizado se encontra taxativamente previsionado no art. 42 da Lei nº 7.014/96, sob o qual, até o momento, não paira qualquer pecha de inconstitucionalidade por irrazoabilidade ou desproporcionalidade dos percentuais de multas nele elencadas.

Outrossim, a postulação de redução de multa imposta no presente lançamento, na forma estatuída pelo arts. 159 e 169 do RFPAF/BA, não pode ser apreciada nessa instância de julgamento, e sim pela Câmara Superior para onde o sujeito passivo, observadas as condições previstas na referida legislação, deverá encaminhar, no momento oportuno, a sua demanda, caso ainda seja do seu interesse.

Por último, cabe a análise da postulação, efetuada desde a impugnação e reiterada no Recurso, de realização de diligência, objetivando, segundo o recorrente, juntar aos autos documentos fiscais, permitindo a ampla defesa e o contraditório.

Ocorre que o pedido de diligência, à luz do disposto no art. 147, I, “a” e “b” do RPAF/BA, não pode ser acatado, porquanto os elementos informativos constantes do feito se apresentam mais que suficientes para embasar o julgamento da lide, bem assim não ter o sujeito passivo trazido aos autos nenhum levantamento ou demonstrativo que revelasse a origem das inconsistências que diz existirem.

Frise-se, ainda, que, além do pedido já ter sido apreciado e rejeitado na Decisão recorrida, as provas e documentos que poderiam instruir essa postulação se encontram na posse do Recorrente e deveriam ter sido por ele juntadas à proceduralidade, conforme estabelecido na invocada norma, verbis:

**Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:**

**I - de diligência, quando:**

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;**
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;**

Nesse contexto, a legislação do contencioso administrativo do Estado da Bahia, RPAF/BA, no art. 123, assegura ao sujeito passivo tributário o direito de impugnar o lançamento decorrente de ação fiscal, com arrimo em provas, documentos, levantamentos e demonstrativos, que se façam necessários à comprovação da sua tese.

O Recurso Voluntário, portanto, é um instrumento que visa, precipuamente, a desconstituição, parcial ou total, da Decisão hostilizada, devendo o recorrente apresentar argumentos e elementos hábeis à alteração almejada, para tanto especificando as incorreções, equívocos, pontos do Julgado que entende devam ser objeto de reapreciação, ou mesmo, trazendo argumentos novos que permitam uma melhor análise da questão envolvida.

Inconfigurados tais aspectos, resulta a presunção de veracidade da imputação, porquanto a mera negativa do cometimento da infração e/ou alegações desacompanhadas de provas documentais são insuficientes para elidir a legalidade da autuação fiscal, de acordo com o art. 143 do RPAF/BA, no particular, não conseguindo o autuado se desonerar da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Do exposto, com supedâneo nos elementos informativos constantes dos autos considero incensurável a Decisão proferida pela 5ª JJF, não passível de qualquer tipo de reforma, confirmando-a integralmente, por se encontrar em estrita consonância com os ditames legais.

Em suma, o meu voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida, a qual julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206828.0008/12-0**, lavrado contra **RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto, no valor total de **R\$101.395,40**, acrescido das multas de 60% sobre R\$54.980,73 e 70% sobre R\$46.414,67, previstas no art. 42, incisos I, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no total de **R\$600,00**, previstas nos incisos XX e XVIII, “c”, da citada Lei, com os acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2013.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS