

A. I. N° - 206828.0010/12-5  
AUTUADO - RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS LTDA.  
AUTUANTE - LUIZ CARVALHO DA SILVA  
ORIGEM - IFEP – DAT/SUL  
INTERNET - 03/04/2013

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0024-05/13**

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA 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 nos exercícios de 2008 e 2009. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DO ATIVO FIXO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração parcialmente 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. Mantida a penalidade. Afastadas as preliminares de nulidades suscitadas pela defesa. Indeferido os pedidos de diligência e de perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 20/09/2012, para lançar ICMS e MULTA no valor total de R\$92.786,85, sob acusação de cometimento das seguintes infrações:

1. Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Os demonstrativos anexos, do quais foi entregue uma via ao preposto de contribuinte, referem-se a saídas de mercadorias através de ECF. Valor da infração: R\$62.803,32.
2. Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Os demonstrativos anexos, do quais foi entregue uma via ao preposto de contribuinte, referem-se a saídas de mercadorias através de Nota Fiscais. Valor da infração: R\$7.204,68.
3. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis

efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Conforme demonstrativos gerados, dos quais foi entregue uma via a preposto do contribuinte. Exercício de 2008. Valor da infração: R\$11.663,24.

4. 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 no exercício de 2009. Valor da infração: R\$8.107,69.
5. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Conforme demonstrativos anexos. Valor da infração: R\$2.407,92.
6. Deixou de apresentar Livros Fiscais, quando regularmente intimado. Conforme Termo de Intimação de 08/08/2012, anexo. Valor da infração (multa): R\$460,00.
7. Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA (Declaração Mensal do ICMS). Deixou de informar nas DMA's de fevereiro de 2008 a 2012, os estoques inicial e final dos exercícios precedentes, conforme estrato anexo, obtido do INC – Informação do Contribuinte, sistema corporativa da SEFAZ. Valor da infração (multa): R\$140,00.

O sujeito passivo por intermédio de advogados legalmente constituídos ingressou com defesa apensada às fls. 161 a 208 do PAF, apresentando os fatos e fundamentos a seguir expostos.

Inicialmente ressaltou a tempestividade da impugnação, visto que o contribuinte fora cientificado do Auto de Infração em 9 de outubro de 2012. Em vista do prazo de 30 (trinta) dias, apresentou a defesa na repartição fiscal em 07 de novembro de 2012, portanto, dentro do prazo legal.

Suscitou, em seguida, a nulidade do Auto de Infração ao argumento de que o mesmo fora lavrado sem assegurar à impugnante a possibilidade de exercer o direito de defesa e o contraditório. Transcreveu o conteúdo do art. 5º, inc. LV, da CF/88 e os arts. 2º e 18, do RPAF/99.

Fez referência ao Acórdão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, que por unanimidade, julgou Nulo o Auto de Infração nº 232845.0513/11-4, lavrado contra a RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS LTDA., em sessão ocorrida em 02 de outubro de 2012.

Citou também lições doutrinárias para afirmar que o Auto de Infração está eivado de vício insanável, pois a acusação fiscal de não recolhimento do imposto, em razão de omissão de saída de mercadorias tributáveis, foi formulada em termos gerais, 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.

Disse que sem essas informações é impossível apresentar defesa. Destacou, em seguida, que pelas planilhas do Auto de Infração não se consegue ler sequer o produto ou a marca, pois se tem apenas a indicações genéricas. Exemplo: Circulador. - qual a marca? Modelador. - qual? TV LG 21, LED? LCD? Em suma: a defesa afirma não conseguir vislumbrar os documentos fiscais e as mercadorias que saíram sem nota fiscal. Ressaltou ainda que no mercado em que opera não se compra sem nota fiscal e questionou qual consumidor compra eletroeletrônicos sem o documento fiscal.

Diante do que expõe a defesa entende que o Auto de Infração padece de nulidade, por ofensa

direta ao direito de ampla defesa.

Em seguida, a defesa argumenta que o Auto de Infração foi lavrado com base em presunção. Transcreveu o art. 142, parágrafo único, do CTN, para afirmar que o lançamento tributário é um ato vinculado e que deve 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 afirma que fora não previamente notificada para proceder à entrega de qualquer documento fiscal, sendo a autuação totalmente contrária aos ditames constitucionais, por violar os princípios da ampla defesa, do contraditório e da ampla defesa.

Ainda no que refere à nulidade do lançamento, a defesa afirma que o Auto de Infração está instruído com base em documentos apresentados por amostragem, não havendo nos autos sequer 40% (quarenta por cento) da documentação em que se fundamenta.

Ao ingressar no mérito, a impugnante enfrenta inicialmente as infrações 01 e 02. Em relação a essas imputações, após fazer uma longa transcrição das disposições normativas do RICMS/97 acerca das alíquotas e dos prazos de recolhimento do imposto, a defesa afirma 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”.*

Ao enfrentar o mérito das infrações 3 e 4, correspondentes ao levantamento quantitativo de estoques dos exercícios de 2008 e 2009, a defesa reafirma a nulidade da imputação pela impossibilidade da autuação ter por base presunções. Enfatiza que seus livros de entrada e saída de mercadorias foram devidamente escriturados.

Destaca que em momento algum no Auto de Infração e, tampouco, nos documentos juntados ao mesmo é 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 aplicação da fórmula:

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

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

CÓD	DESCRIÇÃO	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

Questiona: *“como se apurou que a base de cálculo do ICMS é R\$90,00 (noventa reais)”?*

Afirma inexistir qualquer prova efetiva da infração que lhe foi imputada e que a simples emissão de nota fiscal de terceiro para a Impugnante não pode gerar a presunção de entrada, e, tampouco, a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do ICMS.

Citou em seguida lições doutrinárias dos profs. Alberto Xavier e Sacha Calmon para afirmar que no caso em exame não cabe 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 pode ser considerado ato de fraude ou sonegação.

No tocante às infrações 3 e 4, a defesa pede que este CONSEF declare a total improcedência das mesmas.

Na infração 5, o contribuinte formula sua defesa contestando a cobrança da diferença de alíquotas pela aquisição de bens do ativo. Afirma inexistir a ocorrência dos fatos apontados no lançamento fiscal e a respectiva subsunção legal.

Após fazer considerações de ordem doutrinária, a defesa declara que: “... não havendo qualquer menção a bens de uso e consumo, deve o presente Auto de Infração ser anulado quanto aos bens que não sejam do ativo” (fl. 203, do PAF). Apontou nulidade do lançamento no que refere-se a eventual cobrança do DIFAL dos ativos fixos, espera a que sejam assegurados a concessão dos créditos fiscais, na razão de 1/48, (um quarenta e oito avos), conforme determina a Lei Complementar nº 87/96 e Lei Estadual nº 7.014/96.

Para a infração nº 6, a defesa reafirma que o representante legal do contribuinte não recebeu 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).

A defesa postula também a necessidade de redução da multa aplicada no Auto de Infração, no montante de 60% (sessenta por cento) do valor do imposto lançado. Argumenta que a multa em questão tem 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 CF/88.

Ao concluir a peça impugnatória, a defesa formulou os seguintes pedidos:

1. A Anulação do presente Auto de Infração, por estar eivado de erros e distorções e baseado em presunções sem que tenha esgotado os métodos de investigação do fisco, bem como a existência de escrita regular.
2. A Anulação das infrações 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7.
3. Que seja reconhecido e declarado o caráter confiscatório da multa aplicada bem a sua redução para o patamar mínimo, de forma que não cause danos ao bem patrimonial do Impugnante.
4. A concessão do crédito, nas infrações que eventualmente poderão ter imposto a ser recolhido, conforme exposto em cada item.

Requereu também:

- I. A juntada dos documentos que acompanham a defesa;
- II. A juntada do instrumento de procuração;
- III. A produção de prova pericial, documental e diligências a fim de se demonstrar os fatos alegados;
- IV. A realização de diligência fiscal para juntar aos autos, documentos fiscais que ensejaram a formação do número global apresentado na planilha; e com estes, o período e datas de entradas e saídas, e assim permitir, a perfeita identificação das mercadorias, possibilitando assim exercício da ampla defesa e contraditório. Formulou quesitos.

Foi prestada Informação Fiscal pelo autuante, juntada às fls. 230 a 240 do PAF.

Ao contestar as nulidades suscitadas pelo contribuinte o Auditor Fiscal autuante consignou que: “*Em cumprimento às disposições do RPAF/99, art. 126, § 6º, cumpre ao signatário informar que o Auto de Infração sob comento foi elaborado com absoluta observância da legislação vigente à época do fato gerador, de maneira que em hipótese alguma ocorreu cerceamento ao direito de defesa do autuado, tanto é assim que lhe foi possível apresentar, no devido prazo, o palavreado com que tem a pretensão de desconstituir o lançamento de ofício, mas que, ao final, se revelará inócuo*”.

Continua o autuante: “*Nesse diapasão, vê-se, de plano, que o acórdão trazido pela defendente aos autos não contribuiu em nada para auxiliar a sua argumentação, já que esta não declinou a razão pela qual a emérita 4ª JJF julgou nulo o Auto de Infração ali referenciado. Por outro lado, em momento algum se deixaram de observar os princípios insculpidos no art. 5º, LV, da CF, nem aqueles regidos pelo art. 2º do RPAF/99, eis que todos os elementos indispensáveis e suficientes*

*para a análise da questão estão presentes nos demonstrativos anexados ao PAF, demonstrativos esses que fazem parte integrante de levantamentos quantitativos de estoques de mercadorias por espécie, em exercício fechado, dos quais foi entregue uma via a preposto do autuado, gravado em "Compact Disc" (CD) autenticado, conforme Recibo de Arquivos Eletrônicos anexado ao AI. Trata-se o levantamento quantitativo de estoques de mercadorias por espécie de procedimento fiscal amplamente consagrado ao longo do tempo em fiscalizações da espécie, considerando ainda que as informações nele contidas têm como fonte arquivos no formato do SINTEGRA, em conformidade com as exigências do Convênio ICMS 57/95, apresentados pela próprio autuado à Secretaria da Fazenda. Oportuno, ainda, observar que a Advogada não apontou, objetivamente, onde se encontram as descrições insuficientes para o exercício da defesa. Contudo, pode-se afirmar que eventuais descrições incompletas em nada prejudicariam a autuação ou o autuado, uma vez que todos os levantamentos levam em conta o código das mercadorias, atribuídos por ela própria. Por outra, se em algum item de autuação não se mencionaram as notas fiscais envolvidas nas omissões, é porque se refere, sem dúvida, a operações realizadas através de ECF - Equipamento Emissor de Cupom Fiscal. Este auto, como tantos outros lavrados contra estabelecimentos usuários de ECF, e julgados procedentes, teve o levantamento de omissões de entradas ou de saídas de mercadorias com base, também, no Registro 60R que compõe os citados arquivos SINTEGRA, que, por sua vez, atendem perfeitamente as exigências da legislação deste Estado, como disposto no artigo 686, inciso IV, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97".*

Mais a frente o autuante declarou que: ... “os relatórios dos levantamentos fiscais realizados, tanto das alíquotas incorretas objeto das Infrações 01 e 02, quanto dos levantamentos quantitativos de estoques (Infração 04), foram encaminhados por e-mail a prepostos do autuado para exame e manifestação prévia, antes, portanto, da lavratura do Auto de Infração, porém não se obteve a mínima atenção por parte dos responsáveis pelo autuado”.

Quanto à falta de notificação para apresentação de livros e documentos fiscais fez menção ao Termo de Intimação anexada ao PAF, logo após o Demonstrativo do Débito, devidamente assinado pelo gerente do estabelecimento, o que torna patente a inocorrência da suposta e alegada agressão aos “ditames constitucionais” ou qualquer violação aos “princípios da ampla defesa, contraditório e reserva legal”.

O autuante afastou as arguições de invalidade do Auto de Infração e afirmou que os documentos que embasam o lançamento de ofício foram entregues ao preposto do autuado, Sr. MANOEL NASCIMENTO WEBER NETO, conforme instrumento de Procuração presente nos autos, além da uma via do Auto de Infração e do Demonstrativo do Débito. Foi também entregue um CD contendo os demonstrativos que discriminam todas as infrações em detalhes.

No que se refere ao mérito, na informação fiscal foram apresentadas as seguintes razões.

As Infrações 1 e 2 contêm a mesma acusação fiscal, consistente na aplicação incorreta da alíquota em operações de saídas de mercadorias. A diferença entre uma e outra é que na primeira as saídas ocorreram através de ECF e as últimas, através de Notas Fiscais.

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.

Observou ainda 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 nexo 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, reproduzido nos autos pela Impugnante. O caso presente refere-se a mercadorias sujeitas ao regime normal de tributação que tiveram saídas com alíquotas indevidas de 0%, 7% ou 12%. Portanto, as Infrações 1 e 2, por total ausência de argumentos defensivos, segundo o autuante, devem ser consideradas plenamente procedentes.

Nas infrações 3 e 4 o autuante explica que as mesmas são resultantes de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias por espécie, em exercício fechado, tendo sido apurado imposto por omissão de saídas de mercadorias (infração 3) e imposto por presunção legal de omissão de saídas a partir da falta de registro de entradas de mercadorias (infração 4).

Contesta os argumentos defensivos a afirma que a defesa conduziu toda a sua contestação para defender-se de um suposto arbitramento da base de cálculo do ICMS.

O autuante sustenta que a defesa equivocou-se mais uma vez, ao conduzir seus argumentos para defender-se de uma suposta autuação com base em **arbitramento da base de cálculo do ICMS**, quando, em verdade, 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 as 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). Para o autuante caberia ao contribuinte provar o contrário, o que a Defendente sequer tentou, haja vista que desviou o foco de sua argumentação para suposta acusação alicerçada em Arbitramento da Base de Cálculo do ICMS, procedimento fiscal disposto nos artigos 937, 938, 939 e 939-A, do RICMS/BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, somente aplicável em situações especiais, quando o contribuinte incorrer em sonegação do imposto e não for possível a apuração real da base de cálculo.

O autuante enfatiza que o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, constitui um método amplamente utilizado e sua prática é consagrada ao longo do tempo, dada a segurança que inspira tanto para o contribuinte quanto para o fisco. Todos os elementos que o instruem foram fornecidos pelo próprio contribuinte, no caso, através dos arquivos do SINTEGRA, em cumprimento a exigências legais, especialmente as contidas no Convênio ICMS 57/95.

Portanto, para a autoridade fiscal, não se comprehende a perplexidade defesa quando formula a questão: “*Como se apurou que a base de cálculo do ICMS é R\$90,00 (noventa reais)?*”. Neste caso foi aplicada as regras contidas no art. 60, inciso II, letra “b”, do RICMS então vigente, para se determinar a base de cálculo. Ademais, destacou que todos os quantitativos e suas expressões monetárias têm como fonte arquivos eletrônicos apresentados à SEFAZ pelo autuado, não havendo, por conseguinte, que se levantarem dúvidas quanto à validade e integridade dos dados utilizados no levantamento.

Pedi ao CONSEF a manutenção dessa infração.

Relativamente à infração 5 o autuante declara que a exigência fiscal refere-se efetivamente à diferença de alíquotas interna e interestadual (DIFAL) pela entrada de ativos fixos no estabelecimento. Disse, em seguida, que no caso em exame não há que se falar em bens de uso de consumo e que a defesa tenta “embaralhar” as coisas. Quanto ao crédito fiscal reclamado o autuante registra que cabe à autuada proceder à correspondente escrituração, no CIAP – Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente, na forma prevista no art. 339, do RICMS/97.

Na infração 06, o autuante afirma que as declarações da defesa não condizem com a verdade e a prova disso encontra-se anexada ao Auto de Infração, na forma do “*Termo de Intimação para Apresentação de Livro Fiscal e Início de Fiscalização*”, logo após o Demonstrativo do Débito.

Relativamente à redução das multas, ao argumento do efeito confiscatório, o autuante destaca que a penalidade foi estabelecida no art. 42, da Lei nº 7014/96 e a previsão de redução já existe (art. 45), bastando para tanto que o contribuinte recolha ou parcele o crédito tributário correspondente nos prazos ali discriminados.

Enfatiza ainda não vislumbrar a necessidade de produção de prova pericial ou realização de diligência, tendo em vista que todos os elementos necessários ao convencimento dos julgadores do CONSEF foram acostados ao PAF pela fiscalização.

Ao concluir, o autuante pede que o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente considerando que:

- 1) a defesa não acostou qualquer prova que pudesse ser confrontada com os valores levantados pelo Fisco;
- 2) os valores levantados não foram contestados, sendo, portanto, aceitos como corretos;
- 3) a autuação observou fielmente as normas regulamentares emanadas da Administração Tributária;
- 4) a defesa não apresentou argumentos condizentes com as situações fáticas contidas nas Infrações 1, 2, 3, 4 e 5;
- 5) as alegações da defesa em relação à Infração 06 provou-se cabalmente o contrário do quanto afirmado;
- 6) o contribuinte não pagou nem se defendeu da acusação relativa à Infração 7.

## VOTO

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. 09 a 153 para todas as infrações.

No que diz respeito ao levantamento quantitativo de estoques (auditoria de estoques), correspondente às infrações 3 e 4, 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. 63/64 e fl. 61 a 62 - 2008 e fls. 105/108 - 2009) e a listagem das notas fiscais de entradas (demonstrativos fls. 59/60 – 2008 e fls. 103 a 104 - 2009). 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. 49 a 58 – 2008 e fls. 109 a 122 - 2009). Com a apuração do preço médio chega-se à quantificação da base de cálculo das omissões de entradas, detalhada no demonstrativo de fls. 87-A a 93 (exercício de 2008) e 127 a 145 (exercício de 2009). Os estoques em inventário se encontram listados às fls. 79/87 (2008) e 123 a 130 (2009).

Convém ressaltar que os dados espelhados nos demonstrativos acima citados têm por fonte as informações fornecidas pelo próprio contribuintes, através dos arquivos magnéticos SINTEGRA, exigíveis por força do RICMS/Ba e das disposições do Convênio ICMS 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 vício 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 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, as entradas e as 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 vício 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 no 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 aplica 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 as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária (art. 1º da Portaria 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 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.

Em relação à infração 5, a análise de pedido de nulidade será apreciado abaixo, em tópico específico.

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. Todo o levantamento fiscal se encontra detalhado nos demonstrativos acostados pela autoridade fiscal, com o nível de detalhamento que permitiria ao contribuinte efetuar os confrontos com a sua escrita fiscal que entendessem necessários. Estou convencido, portanto, da desnecessidade de se produzir nova prova no presente PAF e de esclarecimentos a respeito das provas juntadas no curso do procedimento.

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 as 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 (infrações 3 e 4), 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 elidissem a infração. O item 3 da autuação é, portanto, também procedente.

A infração 5 versa sobre a cobrança de diferença de alíquotas (DIFAL) em operações interestaduais de aquisição de bens para o ativo fixo. A defesa afirmou inexistir a ocorrência dos fatos apontados no lançamento fiscal e a respectiva subsunção legal. Após fazer considerações de ordem doutrinária, contribuinte declarou que: "... não havendo qualquer menção a bens de uso e consumo, deve o presente Auto de Infração ser anulado quanto aos bens que não sejam do ativo" (fl. 203, do PAF). Apontou nulidade do lançamento no que se refere a eventual cobrança do DIFAL dos ativos fixos, espera a que sejam assegurados a concessão dos créditos fiscais, na razão de 1/48, (um quarenta e oito avos), conforme determina a Lei Complementar 87/96 e Lei Estadual nº 7.014/96. O autuante, na informação fiscal, declarou que a exigência fiscal refere-se efetivamente à diferença de alíquotas interna e interestadual (DIFAL) pela entrada de ativos fixos no estabelecimento. Disse que no caso em exame não há que se falar em bens de uso de consumo e que a defesa tenta "embaralhar" as coisas. Quanto ao crédito fiscal reclamado o autuante registrou que cabe à autuada proceder à correspondente escrituração, no CIAP – Livro de Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente, na forma prevista no art. 339, do RICMS/97.

Assiste razão em parte ao contribuinte no que se refere à nulidade deste item da autuação. A cobrança versou sobre a diferença entre as alíquotas interna e interestadual pela entrada de bens destinados ao ativo fixo. Todavia os demonstrativos apensados às fls. 148 a 152, que contêm a relação das notas fiscais de aquisição, apontam a entrada de itens que não configuram bens do ativo fixo. As notas fiscais que compõem a exigência fiscal são as seguintes: nºs 229, 271928 e 271928, que acobertaram, respectivamente os seguintes itens: a) item genérico; b) copo descartável; c) açúcar. Pela descrição dos itens adquiridos, percebe-se facilmente que açúcar e copo descartável não se tratam de bens do ativo imobilizado da empresa e sim itens para uso ou consumo (CFOP 2556). No que se refere ao bem adquirido com a descrição de "Item genérico", o contribuinte utilizou o CFOP 2551, que significa "**Compra de bem para o ativo imobilizado**", como se vê às fls. 149 do PAF. Somente em relação a este item remanesce a autuação, com valor de ICMS de R\$ 4.550,90 – R\$ 1.873,90 (crédito fiscal) = R\$ 2.677,00. Visto que o contribuinte recolheu espontaneamente R\$ 271,79, remanesce o valor de R\$ 2.405,21, para a infração nº 5, com a exclusão dos itens açúcar e copo descartável.

Quanto aos créditos fiscais requeridos pelo sujeito passivo, cabe a este proceder à correspondente escrituração no CIAP – Livro de Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente, na forma prevista no art. 339, do RICMS/97, dentro do prazo decadencial, conforme foi corretamente enfatizado pelo autuante na informação fiscal.

Diante dessas provas constato uma desconformidade parcial entre a acusação estampada no Auto de Infração e os fatos efetivamente acorridos e registrados na escrita do contribuinte.

Há, portanto, uma nulidade parcial deste item da atuação. Conforme enfatizado acima, remanesce o débito no valor de R\$ 2.405,21, para a Infração 5.

Na infração 6 a multa lançada tem por base documental a intimação, juntada às fl. 09, 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 7 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.

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 as 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 PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206828.0010/12-5, lavrado contra **RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$92.184,14**, acrescido das multas de 60% sobre R\$72.413,21 e 70% sobre R\$19.770,93, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “f” 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, alteradas pelas Leis nºs 10.847/07 e 8.534/02, respectivamente, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de março de 2013.

ANGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR