

A. I. N° - 170623.0075/12-5  
AUTUADO - DISMEL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.  
AUTUANTE - SUELI SANTOS BARRETO  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 01.07.2013

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF N° 0115-02/13**

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. DIFERENÇA DE ENTRADA MAIOR EXPRESSÃO MONETARIA QUE AS SAÍDAS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto correspondente ao valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos decorrentes de operações anteriores, também não contabilizadas. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/06/2012, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$21.314,47, em razão de: 1- 04.05.05 – Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entrada como de saída de mercadorias, sendo exigido o 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 de 2007.

O autuado, às folhas 146 a 155, impugnou o lançamento tributário, alegando que na elaboração do levantamento quantitativo de estoque por espécie da mercadoria a autuante incorreu em diversos equívocos, gerando valores que efetivamente não são devidos, isto porque, com relação a eventual diferença entre a entrada e saída de mercadorias, tal fato, por si só, não caracteriza a falta de recolhimento do tributo, posto que decorrente de pequenos equívocos da contabilidade da empresa, erros estes que não geraram qualquer prejuízo ao fisco.

Argumenta que conforme se depreende da leitura do Auto de Infração, a autuante se valeu de presunção para efetuar o lançamento, exigindo o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária das operações. Entende que a presunção não é aceita para exigir imposto, sendo necessária a demonstração metodológica para o arbitramento do mesmo, o que não foi feito pela auditora, transcrevendo, art. 201, inciso I, art. 213, 331, 936 e Parágrafo único, Art. 938, § 3º, para concluir que não há qualquer previsão normativa autorizando a presunção no caso em apreço. Acrescenta que o art. 938 autoriza o arbitramento da base de cálculo do ICMS, estabelecendo critérios a serem adotados conforme o caso, os quais não foram adotados pela autuante.

Salienta que não há qualquer previsão normativa que autorize a apuração da base de cálculo utilizada pelo Auditor, qual seja, a “diferença de maior expressão monetária das operações”, o que demonstra total discricionariedade neste procedimento, ato este tão combatido pelos órgãos julgadores administrativos. Assim, não restaria dúvida que o ordenamento jurídico estadual não autoriza a utilização da presunção como técnica para a comprovação indireta da ocorrência do fato jurídico tributário, ao revés, o mesmo estabelece critérios e procedimentos a serem adotados

pelo Fisco, o que não foi observado pela Auditoria, não restando dúvida que o auto de infração é completamente improcedente.

Afirma que, ao analisar o Auto de Infração, notou que a multa aplicada é de 70% do valor do suposto tributo devido, revelando o caráter confiscatório da multa cobrada pelo Estado da Bahia, indo de encontro ao art. 150, IV da CF/88, o qual transcreveu juntamente com doutrina e jurisprudência sobre o tema.

Ao final, requer pela improcedência do Auto de Infração.

À folha 157, o autuado, em atendimento a intimação recebida no dia 1º de outubro de 2012, informa *que o Sr. Genovaldo F. de Carvalho não é preposto e nem representa os interesses da DISMEL para fins de intimação de qualquer ato oficial de interesse da empresa, razão pela qual o autuado se considera devidamente intimado no dia 1º de outubro de 2012, quando se iniciou a contagem do prazo legal para apresentar defesa.*

Na informação fiscal, fls. 174 e 175, a autuante aduz que na peça defensória apresentada não fora apresentado qualquer elemento ou consideração capaz de elidir a legal presunção apurada nos demonstrativos, fls. 15 a 88, bem como no arquivo magnético em CD anexado (disponibilizado) ao processo e entregue ao autuado, fl. 89. Ademais, não se justifica a alegação de ilegalidade da presunção imposta ao lançamento efetuado haja vista o estabelecido no § 3º do Art. 2º do Regulamento do ICMS.

Com respeito ao caráter confiscatório da multa imposta ao lançamento fiscal, destaca o caráter meramente protelatório da tese arguida, haja vista, não ser o contencioso administrativo foro competente para arguir questões de ordem constitucional. Salienta que o montante apurado na ordem de R\$ 21.314,47, por se só antepõe a qualquer tese neste sentido, considerando o histórico de movimentação econômica do autuado.

Por fim, protesta contra a “*reabertura do prazo*”, haja vista que o referido preposto foi indicado para a assinatura de “*TODOS OS ATOS*” não apenas preparatórios na constituição do crédito. Destaca, ainda, que o *Sr Genovaldo* além de assinar o Auto de Infração no dia 11/07/2012 continuou atendendo as intimações, solicitações e esclarecimentos subsequentes para o andamento do processo de Baixa de Inscrição (anexados ao PAF fl. 176 a193), mantendo contato por telefone e e-mail, mesmo quando o estabelecimento já estava fechado, portanto “*continuava funcionário REPRESENTANTE da empresa*”.

Ao final, opina pela manutenção da autuação.

Às folhas 176 a 187 o autuante acostou cópia das intimações recebidas pelo *Sr. Genovaldo F. de Carvalho* e à folha 192 cópia da Procuração dando poderes ao referido senhor para praticar os referidos atos processuais.

O autuado recebeu cópia da informação fiscal e seus anexos, sendo intimado para se manifestar, porém silenciou.

## VOTO

Na autuação em lide é imputada ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entrada como de saída de mercadorias, sendo exigido o 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 de 2007.

Saliento que o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e levantamentos fiscais, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos

abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Observei que o sujeito passivo recebeu, mediante Recibo de Arquivos Eletrônicos, fl. 89 dos autos, os arquivos relativos aos demonstrativos fiscais que embasaram a autuação, inclusive, tendo declarado que conferiu seu conteúdo, não tendo apresentado nenhuma alegação de restrição de aberturas ou mesmos nenhuma dificuldade de entendimento dos citados arquivos.

Devo ressaltar que a defesa não apresentou nenhum questionamento em relação aos números apurados e documentos fiscais consignados nos levantamentos fiscais e no Auto de Infração.

Em relação a arguição de constitucionalidade da multa de 70%, consignada na autuação, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstendo de manifestar a respeito. Ademais, cabe registrar que a multa foi corretamente indicada no Auto de Infração, sendo a prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

No tocante a alegação defensiva que o Sr. *Genovaldo F. de Carvalho não é preposto e nem representa* o autuado, a mesma não pode ser acolhida, uma vez que tal alegação não resiste aos elementos de prova acostados autos, tais como intimações diversas, fls. 11, 89, 176, 178, 179, 180, 181, 184, 185 e 187, e, acima de tudo, a Procuração acostada à folha 192, na qual o autuado autoriza o referido senhor: *assinar impugnações, interpor recursos, obter e juntar documentos ou quaisquer peças processuais lavrado contra a empresa, enquanto este tramitar na esfera administrativa....* Grifei.

Quanto a alegação defensiva que a diferença apurada não caracteriza a falta de recolhimento do tributo, posto que decorrente de pequenos equívocos da contabilidade da empresa, erros estes que não geraram qualquer prejuízo ao fisco, entendo que não é capaz de elidir a infração em tela, pois os levantamentos fiscais comprova a omissão de recolhimento do ICMS, gerando prejuízo ao tesouro estadual.

Ademais, o autuado simplesmente alegou a existência de erro em sua contabilidade, porém, não apontou, de forma objetivamente, quais seriam esses erros, muito menos apresentou qualquer documento para comprova sua alegação.

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

De igual modo, não pode ser acolhida a alegação defensiva de que não existiria previsão pela para cobrando do imposto com base na presunção, uma que a previsão consta do § 4º, do artigo 4º a Lei nº 7.014/96, conforme redação à época dos fatos geradores, *in verbis*:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

...

*§ 4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.*

Trata-se de presunção legal relativa. Portanto, admite prova em contrário do sujeito passivo, ao qual lhe compete o ônus de elidi-la. Ônus do qual, como visto, não se desincumbiu o recorrente. Aplicando-se, assim, o disposto nos art. 142 e 143 do RPAF/BA, abaixo reproduzidos:

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

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal."*

No tocante a alegação de não haver qualquer previsão normativa que autorize a apuração da base de cálculo utilizada pelo Auditor, qual seja, a "diferença de maior expressão monetária das operações", assim como os argumentos anteriores, também não é capaz de elidir a autuação, uma vez que o procedimento adotado pela fiscalização foi realizado em conformidade com a legislação que regulamenta o roteiro de fiscalização aplicado, Portaria nº 445 de 10 de agosto de 1998.

A citada portaria foi editada para esclarecer o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, esclarecendo o alcance das disposições contidas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, com vistas a proporcionar ao corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria entendimento uniforme na aplicação da aludida norma.

Neste sentido, o artigo 13 da Portaria em questão determina que:

*Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:*

*I - ...*

*II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:*

*a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º);*

*b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado (RICMS/97, art. 60, § 1º);*

*c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, "b");*

*d) a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%), ficando absorvida por esta a multa pelo descumprimento da obrigação acessória;*

*e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.*

Portanto, no caso em tela, como ocorreu omissão de entrada e omissão de saída no mesmo exercício, sendo a omissão de entrada maior do que o da omissão de saídas, a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado (RICMS/97, art. 60, § 1º), abaixo reproduzido:

*Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:*

*I - nas hipóteses de saldo credor de caixa, de suprimento de caixa de origem não comprovada, de passivo fictício ou inexistente e de entradas ou pagamentos não registrados na escrituração, o valor do saldo credor de caixa ou do suprimento de origem não comprovada, ou do exigível inexistente, ou dos pagamentos ou do custo das entradas não registrados, conforme o caso, que corresponderá ao valor da receita não*

*declarada (art. 2º, § 3º);*

Portanto, não resta dúvida que o procedimento fiscal foi realizado em conformidade com a legislação específica acima transcrita.

Do acima exposto, entendo que a infração restou caracterizada, uma vez que constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto correspondente ao valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos decorrentes de operações anteriores, também não contabilizadas.

Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 170623.0075/12-5, lavrado contra **DISMEL COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$21.314,47**, acrescido das multas 70%, revista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADOR