

A. I. N° - 294888.0412/12-0  
AUTUADO - DHM COMÉRCIO E INDÚSTRIA EIRELI  
AUTUANTE - ROMY SANTOS SILVA  
ORIGEM - INFRAZ/ILHÉUS  
INTERNET - 26.07.2013

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0144-02/13**

**EMENTA: ICMS.** 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Falta de pagamento. Comprovado que as aquisições referem-se a produtos que não são utilizados no processo produtivo, fica mantida. 2. ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. Comprovado que a autuada debitou-se no livro fiscal de nota que não havia destaque do ICMS, o estorno é devido. Infração improcedente. 3. L.Q.E. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. O levantamento deve tomar por base os dados constantes no livro Registro de Inventário, não se admitindo alterações no mesmo após a ação fiscal. Infração procedente. 4. LIVRO FISCAL. LIVRO REGISTRO DE PRODUÇÃO E ESTOQUE. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MULTA. A previsão de aplicação da penalidade é por livro, e não pelo exercício. Infração procedente em parte. b) Declaração de dados incorreta na DMA. Infração não contestada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 20 de novembro de 2012 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$21.991,10, bem como multa nos percentuais de 60% e 70%, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$1.200,00 pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo e uso pelo estabelecimento, no valor de R\$1.442,54, multa de 60%, fato verificado nos meses de abril, maio, julho a outubro de 2008, março, julho e outubro de 2009.

Infração 02. Realizou estorno de débito de ICMS em desacordo com a legislação do imposto, tendo sido consignado ter sido “*apurado através da Auditoria dos Estornos de débitos autorizados pelo Dec. 4.316/95 e cópias reprográficas do Livro Registro de Saídas e Notas Fiscais correspondentes, que anexamos, onde se verifica, inclusive, estorno de débito em duplicidade, em razão do lançamento no Registro de Saídas de débito do ICMS relativo às notas fiscais originais e às notas fiscais de complementação do ICMS*”, sendo lançado o valor de R\$10.771,36, fato verificado no mês de setembro de 2008, além da multa de 60%.

Infração 03. Falta de recolhimento de ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, apurando-se imposto no total de R\$9.777,20, ocorrência constatadas no exercício de 2008, proposta a multa de 70%.

Infração 04. Deixou de escriturar o livro fiscal de Registro de Produção e Estoque, obrigatório para estabelecimentos industriais, sendo aplicada penalidade de R\$ 460,00, para o exercício de 2008, e igual valor para o exercício de 2009.

Infração 05. Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através de DMA (Declaração de Apuração Mensal do ICMS) segundo a acusação fiscal “*conforme demonstrativo dos meses que apresentaram diferenças entre os valores lançados no RAICMS e DMA's referentes aos exercícios fiscalizados, em anexo*”, no valor de R\$140,00, para cada um dos dois exercícios analisados (2008 e 2009).

Tempestivamente, a autuada apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 104 a 111, onde argui em sua defesa, inicialmente, após fazer breve síntese dos fatos motivadores da acusação fiscal, que o lançamento deve ser improcedente, pelas razões que expõe.

Quanto à infração 01, argumenta que a autuante não aceitou ouvir a autuada, que justificou que a classificação das mercadorias adquiridas constou de foram equivocada nos registros fiscais, já que todos os produtos adquiridos foram exclusivamente para utilização no processo produtivo da autuada.

As notas fiscais que deram origem ao levantamento “Auditoria do uso e consumo diferencial de alíquotas 2008 e 2009” que se encontra anexo ao lançamento demonstram, em seu entender, que as mercadorias adquiridas não se prestam ao consumo, mas ao processo produtivo do estabelecimento industrial, não havendo que se falar em diferencial de alíquota.

A fim de esclarecer e demonstrar que os produtos adquiridos foram exclusivamente utilizados no processo produtivo da autuada acosta todas as notas fiscais, observando que produtos analisados de per si não deixam dúvidas de que a classificação fiscal constantes dos livros estão incorretas, de forma que deve ser considerada improcedente a infração 01 em todos os seus termos.

No tocante à infração 02, explica que ao emitir uma nota fiscal de saída, por lapso, não destacou o ICMS, e que a contabilidade ao verificar o erro lançou a débito o ICMS referente à mesma nota fiscal e emitiu uma nota fiscal de complemento com o destaque do ICMS, lançando a débito também o ICMS agora destacado. Quando do estorno, o fez no valor dos débitos lançados, qual seja da nota fiscal original, a qual que não continha o destaque do imposto, porém, foi lançado o débito no livro de registro de saída de mercadorias, e também da nota fiscal complementar que faz referência expressa a nota fiscal original. Como houve o lançamento a débito de ambas as notas e os produtos são decorrentes de processo de industrialização da autuada, ou seja, que estão sob os auspícios do Decreto 4.316/95, com direito ao diferimento e estorno de 100% do débito na saída, a autuada realizou o estorno neste percentual, não havendo que se falar em duplicidade do estorno capaz de gerar uma diferença de ICMS a recolher. Os dois estornos realizados se referem a dois débitos lançados no livro de registro de saídas de mercadorias.

Destaca, ainda, que somente em relação as notas 3398, 3403, 3390 e 3368, e respectivas notas fiscais complementares nº 3413, 3412, 3416 e 3420, que decorreram de produtos de revenda, houve um estorno ainda menor do que o devido, já que o estorno deveria ser de R\$220,06 e foi realizado no montante de R\$ 110,03, o que leva à conclusão de que, se houve prejuízo foi para a autuada neste caso específico., sendo que nos demais casos houve o estorno de 100% dos débitos de ICMS, conforme previsto no Decreto 4.316/95.

De referência à infração 03, aduz que esclareceu à autuante que a diferença encontrada decorreu de erro na escrituração do inventário de 2007, que levou a constar no estoque inicial de 2008 uma quantidade de 3.612 peças do produto “PENDRIVAD2GB”, quando na verdade quando se fez a contabilização das notas de entrada e saída do referido produto, o estoque final do mesmo foi de 213 unidades e não 3.612 como constou do inventário.

Com este erro que consta da planilha elaborada pela autuada com base nas notas fiscais do ano de 2007 que apensa, o estoque do ano de 2008 levando em conta as entradas e saídas e o estoque

real de 213 unidades, houve um saldo em 2008 de 26 unidades do produto, estando incorreto o levantamento fiscal constante do demonstrativo de estoque do exercício fechado.

Dessa forma, requer seja refeito o demonstrativo de estoque para fazer constar a quantidade de 213 unidades do produto “PENDRIVAD2GB” ao final do exercício de 2007 e início de 2008, bem como da existência de 36 unidades do mesmo produto ao final do exercício de 2008.

Relativamente à infração 04, alega que a multa aplicada foi imposta em duplicidade, uma vez que não há na norma aplicada a regra matriz desta imposição que determine a multa por exercício fiscalizado, a teor do artigo 42, inciso XV, da Lei nº 7.014/96.

Assim, não há na hipótese de incidência norma do tipo “por falta ou atraso na escrituração de livro fiscal por exercício fiscalizado”, e tendo a fiscalização detectado a inexistência do livro de registro de produção, deveria ter autuado, porém, somente o valor de R\$460,00 relativo a uma multa, não em duplicidade como o fez no Auto de Infração, motivo pelo qual pede que seja cobrado apenas tal valor.

A seguir, faz uma série de divagações acerca do ônus da prova, argumentando que “*a administração não tem apenas o ônus de provar, mas o dever de provar que o contribuinte violou dispositivos legais e não o contribuinte tal “dever”, pois para o administrado se diz que o mesmo tem o ônus de provar o que alega. In casu a interpretação do fisco foi no sentido de que “a autuada não provou que industrializava no seu estabelecimento fabril”. Ora, não cabe a autuada provar que industrializou, mas ao fisco provar que existem provas robustas de que não houve industrialização. Assim em primeiro lugar cabe ao fisco provar, por ser seu dever, que a autuada não industrializou e ao administrado o ônus de provar que industrializou, ou seja, não o fazendo a consequência é negativa em relação aquilo que tentou provar, mas quanto ao fisco, por ser seu dever, cai por terra toda a imputação pretendida, caso não comprove as alegações contidas no auto. Não há nos autos provas suficientes à caracterizar e completar a regra matriz de incidência tributária*”.

Cita e transcreve a doutrina em seu favor, para concluir que a “*própria Lei 9.784/99, que regulamenta o processo administrativo no âmbito Federal, nos arts. 29 e 36, deixam expressos que é ‘dever’ da administração provar os fatos que imputam ao administrado.*

*Neste sentido, não é outra senão a conclusão da improcedência parcial da autuação fiscal ora atacada, tendo em vista que o fisco não demonstrou provas suficientes que confirmem o critério material da regra matriz de incidência tributária*”.

Defende, ainda, ponto de vista segundo o qual a importância que tem o elemento concreto, que é o fato que poderá ser ou não imponível, dependendo de uma série de fatores, de acordo com a hipótese de incidência tributária. Não adiantaria manifestação a revisão fiscal sem analisar o fato que deu origem à autuação do contribuinte, e que todo processo administrativo fiscal deve ser pautado na mais extrema observância da aplicação do princípio da ampla defesa, que desagua na busca da verdade material, estribando-se, mais uma vez de transcrição da doutrina que entende lhe amparar, para concluir que cabia, portanto, à autuante verificar o fato e constatar os documentos e as circunstâncias, bem como as características dos produtos. Simplesmente, por não ter sequer vistoriado a empresa e não ter considerado as alegações da autuada quanto aos diversos documentos apresentados, restou a lavratura do auto de infração ora contestado com lançamento do principal, correção e penalidade, razão pela qual pede a improcedência do lançamento ora combatido.

Informação fiscal prestada às fls. 259 e 260, pela autuante, rechaça toda a argumentação defensiva, afirmando que em relação à infração 01 não procedem os argumentos da defesa porque os levantamentos fiscais da Auditoria do Uso e Consumo – Diferencial de Alíquotas 2008 e 2009 foram elaborados com base nos livros e documentos fiscais apresentados pela empresa para realização dos trabalhos de fiscalização e durante a execução destes trabalhos a defendente não justificou ou provou qualquer equívoco com os registros fiscais destes exercícios, como alega.

Que da análise das cópias reprográficas das notas fiscais que comprovam a infração, anexadas às fls. 13 a 45 dos autos, juntamente com o Livro Registro de Entradas, constam discriminadas mercadorias como luvas, avental, camisa, calça, capacete, chaveiros, canetas, fitas, entre outras, que não participam do processo produtivo da empresa cuja atividade desenvolvida é a fabricação de equipamentos de informática.

Em relação à infração 02, de igual forma não podem prosperar os argumentos apresentados pela defendant para descharacterizar a mesma, vez que os valores constantes desta infração foram apurados através da Auditoria dos Estornos de Débitos Autorizados pelo Dec. 4.316/95, anexa às fls. 46 dos autos, onde atribui o estorno de débito devido a cada nota fiscal, a cada operação. Entretanto, algumas notas fiscais de saídas foram emitidas sem o destaque do ICMS e, quando registradas ocorreu o lançamento do imposto debitado; Em seguida, foram emitidas notas fiscais para complementação do ICMS, referente a estas notas emitidas sem o destaque do ICMS, que quando registradas efetuaram também o lançamento do imposto debitado, provocando assim estornos de débito a maior, em razão da duplicidade de lançamentos de ICMS no livro Registro de Saídas, como se verifica das cópias reprográficas do mesmo, e notas fiscais anexas das fls. 47 às fls. 70 dos autos.

Exemplifica que a defesa anexou à fl. 133 dos autos cópias do livro Registro de Saídas; a Nota Fiscal nº 3398, com cópia à fl. 137, e a Nota Fiscal 3413 com cópia à fl. 138 do processo, onde se observa que a NF 3398 foi emitida sem destaque do imposto e a NF 3413 é complementar de ICMS referente à NF 3398. Entretanto, as duas notas fiscais foram lançadas no Livro Registro de Saídas com imposto debitado, ocasionando, assim, estorno de débito em duplicidade e, consequentemente, as diferenças apuradas e lançadas nesta infração.

Quanto à Infração 03, descabem os argumentos da autuada, tendo em vista que não houve qualquer entendimento sobre erro ocorrido na escrituração do Inventário de 2007. Na ação fiscal foram fiscalizados os exercícios de 2008 e 2009. A autuante não procedeu a intimação e/ou arrecadação de livros e/ou documentos fiscais de exercícios anteriores. O levantamento foi elaborado com base na documentação apresentada pela empresa quando do atendimento à Intimação para Apresentação de Livros e Documentos Fiscais para fiscalização e homologação destes exercícios (2008 e 2009), que segue anexo à fl. 7 dos autos. Para fins do Levantamento Quantitativo de Estoque em Exercício Fechado foram consideradas as quantidades inventariadas e registradas no Livro Registro de Inventário, cuja cópia reprográfica segue anexa às fls. 77 e 78. Assim sendo, os demonstrativos elaborados pela defendant, não são suficientes para elidir esta infração.

Em relação à Infração 04, de igual forma não procedem os argumentos de duplicidade, pois a penalidade foi aplicada considerando que a empresa deixou de escriturar dois livros: O Livro Registro e Controle de Produção e Estoque referente ao exercício de 2008; e O Livro Registro e Controle de Produção e Estoque referente ao exercício de 2009, respectivamente.

Por último, em relação à Infração 05, informa que a autuada não contesta nem anexa recolhimento do valor reclamado nesta infração, motivo pelo qual solicita a manutenção do lançamento em sua totalidade.

Consta à fl. 263, intimação destinada à autuada a se manifestar quanto a informação fiscal prestada, entregue por via postal conforme fl. 264 não tendo havido qualquer manifestação da mesma.

## VOTO

A autuação consta de cinco infrações, tendo o sujeito passivo impugnado as quatro primeiras, razão pela qual passo a apreciar os fatos arrolados ao longo do processo.

De relação à infração 05, não tendo o sujeito passivo a impugnado, entendo cabível a aplicação da regra insculpida no artigo 140 do RPAF/99, o qual determina que o fato alegado por uma das

partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas, razão pela qual julgo a mesma procedente.

Inicialmente, gostaria de observar que contrariamente ao alegado na peça defensiva, foram observados os princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, não estando presente qualquer elemento ou fato capaz de inquinar de nulidade o lançamento.

Quanto à infração 01, há a confissão do contribuinte de que a "*classificação das mercadorias adquiridas constou de foram equivocada nos registros fiscais, já que todos os produtos adquiridos foram exclusivamente para utilização no processo produtivo da autuada*". Todavia, da análise dos documentos que ensejaram a autuação, observo que as mesmas referem-se, efetivamente, a materiais a serem consumidos ou usados pela empresa (capacetes, camisas, fitas, esponjas, sais, coletes, pastilhas de freio, etc.), sem qualquer relação com a sua atividade, até pelo fato de que, conforme pontuado pela autuante na informação fiscal, a autuada exerce atividade industrial de fabrico de equipamentos de informática. Dessa forma, diante do fato de que os argumentos são incapazes de elidir a infração, fica a mesma mantida integralmente.

No tocante à infração 02, a autuada aduz que não destacou o ICMS, em diversas notas fiscais emitidas e ao constatar o equívoco, lançou a débito o ICMS referente à mesma nota fiscal e emitiu uma nota fiscal de complemento com o destaque o do ICMS, lançando a débito também o ICMS agora destacado. Quando do estorno, o fez no valor dos débitos lançados, qual seja da nota fiscal original, a qual que não continha o destaque do imposto, porém, foi lançado o débito no livro de registro de saída de mercadorias, e também da nota fiscal complementar que faz referência expressa a nota fiscal original. Como houve o lançamento a débito de ambas as notas e os produtos são decorrentes de processo de industrialização da autuada, ou seja, que estão sob os auspícios do Decreto 4.316/95, com direito ao diferimento e estorno de 100% do débito na saída, a autuada realizou o estorno neste percentual, não havendo que se falar em duplicidade do estorno capaz de gerar uma diferença de ICMS a recolher. Os dois estornos realizados se referem a dois débitos lançados no livro de registro de saídas de mercadorias.

Informa que somente em relação as notas 3398, 3403, 3390 e 3368, e respectivas notas fiscais complementares nº 3413, 3412, 3416 e 3420, que decorreram de produtos de revenda, houve um estorno ainda menor do que o devido, já que o estorno deveria ser de R\$220,06 e foi realizado no montante de R\$110,03, o que leva à conclusão de que, se houve prejuízo foi para a autuada neste caso específico, sendo que nos demais casos houve o estorno de 100% dos débitos de ICMS, conforme previsto no Decreto 4.316/95.

Da análise dos elementos trazidos à lide, observo que o Decreto nº 4.316/95 que dispõe sobre o lançamento e o pagamento do ICMS relativo ao recebimento, do exterior, de componentes, partes e peças destinados à fabricação de produtos de informática, eletrônica e telecomunicações, por estabelecimentos industriais desses setores, estabelece o estorno de débito a ser realizado nas operações internas (artigo 7º), o que não foi regularmente observado pelo sujeito passivo que, tendo emitido duas notas fiscais para a operação, sendo que uma delas não constava o destaque do imposto, ao processar o estorno, o fez em relação àqueles documentos fiscais em que não houve o destaque do ICMS, daí a autuação, conforme pode se observar pelos documentos acostados às fls. 47 à 70 dos autos.

Na informação fiscal, a defesa anexou à fl. 133 dos autos cópias do livro Registro de Saídas; a Nota Fiscal nº 3398, (fl. 137), e a Nota Fiscal 3413 à fl. 138 do processo, observando-se que a NF 3398 foi emitida sem destaque do imposto e a NF 3413 é complementar de ICMS referente à NF 3398. Entretanto, as duas notas fiscais foram lançadas no livro Registro de Saídas com imposto debitado, o que motivou o lançamento do Fisco.

Todavia, analisando os documentos constantes do processo, inclusive aqueles citados a título de exemplo pela autuante, em sua informação fiscal, constato que se por um lado, o contribuinte emitiu nota fiscal sem destaque do imposto (fl. 137), emitindo outra nota fiscal para destacar o mesmo (fl. 138), no momento em que escriturou ambos os documentos fiscais em seu livro

Registro de Saídas, debitou-se do imposto relativo às mesmas, ainda que não tivesse destacado em um deles. O mesmo ocorreu nas demais notas, como se pode constatar nos registros das notas fiscais de fls. 140 e 141, quando confrontadas com os registros de fl. 133, os de fls. 142 e 143, bem como os demais arrolados no processo. Dessa forma, tal fato comprova da necessidade de estornar ambos os lançamentos, não havendo irregularidade em tal prática. Por tais razões, a mesma fica julgada improcedente.

Já a infração 03 decorreu da realização de auditoria dos estoques, resultando em constatação de omissão de saídas de mercadorias, sem emissão do regular documento fiscal, o que é fato, e não, como pretende a defesa presunção, e consequentemente, sem recolhimento do imposto, sendo a frágil argumentação defensiva de que a diferença encontrada decorreu de erro na escrituração do inventário de 2007, que levou a constar no estoque inicial de 2008 uma quantidade de 3.612 peças de do produto “PENDRVAD2GB”, quando na verdade o estoque final do mesmo foi de 213 unidades e não 3.612 como constou do inventário, o que resultaria em resultado diverso, não pode ser acolhida.

Primeiro, pelo fato de que os livros fiscais, especialmente o Registro de Inventário devem ser o reflexo fiel dos fatos e sobretudo quantidades de mercadorias arroladas quando do final do exercício.

Segundo, diante de que o exercício fiscalizado foi o de 2008, ao passo que a autuação ocorreu em 2012, tempo bastante para que, constatado qualquer equívoco em sua escrituração, fosse a mesma corrigida, mediante o devido processo regulamentar, em período anterior ao da autuação, o que não ocorreu. Dessa forma, a autuação, à vista de elementos que possam contraditá-la, deve ser mantida.

Quanto à infração 04, o sujeito passivo defende-se, sob a alegação de que houve duplicidade na cobrança pela autuante, razão assiste à autuada. Isso por que, o entendimento predominante neste órgão, é o de que a multa por falta de escrituração de livros fiscais não é aplicada por período e sim por livro fiscal não escriturado, no caso presente, apenas um, embora em dois exercícios consecutivos, não podendo ser considerados dois livros, como sustenta a autuante par a aplicação proposta. Desta forma, a multa a ser aplicada é no valor de R\$460,00, referente ao exercício de 2008, conforme determina o artigo 42, inciso XV, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

Dessa forma, diante de tais fatos, entendo que a autuação ocorreu dentro dos ditames legais, ressalvada a observação relativa à infração e voto no sentido de que o Auto de Infração seja julgado Procedente em parte.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. 294888.0412/12-0 lavrado contra **DHM COMÉRCIO E INDÚSTRIA EIRELI**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$11.219,74**, bem como multa nos percentuais de 60% sobre R\$1.442,54 e de 70%, sobre R\$9.777,20 previstas no artigo 42, incisos II, alínea “f” e III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$740,00** previstas no artigo 42, incisos XV, alínea “d” e XVIII alínea “c”, do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9837/05.

Sala de Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2013.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA