

**A. I. Nº** - 2812310015/15-0  
**AUTUADO** - SUPERMERCADO CARISMA LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCO ANTONIO PORTO CARMO  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 04/01/2017

### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0225-01/16**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** ARBITRAMENTO. Falta de apresentação dos documentos fiscais e contábeis relativos às atividades da empresa. Utilizado método de arbitramento previsto no inciso I do § 1º do art. 22 da Lei nº 7.014/96. Retirada da base as mercadorias isentas do ICMS. Infração 1 parcialmente subsistente. **b)** RECOLHIMENTO A MENOR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA TOTAL E PARCIAL. Impossibilidade de se exigir antecipação tributária total ou parcial para o mesmo período de apuração em que se está exigindo imposto com base em arbitramento da base de cálculo. Infrações 2 e 3 nulas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/06/2015, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$ 344.831,17 em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

INFRAÇÃO 1 (11.02.01) – deixou de recolher ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude da falta de apresentação ao fisco de documento fiscal e contábil, ocorrido no ano de 2014, no valor histórico de R\$ 333.695,36, acrescido de multa de 100%, prevista na alínea “i” do inciso IV do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 2 (07.01.02) - efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação ou do exterior, ocorrido nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho, julho, agosto e dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor histórico de R\$ 6.217,91, acrescido de multa de 60% prevista na alínea "d" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

INFRAÇÃO 3 (07.15.02) – recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização, ocorrido nos meses de janeiro, fevereiro, março, maio, julho e setembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor histórico de R\$ 4.917,90, acrescido de multa de 60% prevista na alínea "d" do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuante acrescenta que o contribuinte não efetuou a entrega de sua escrituração na forma digital – SPEED FISCAL, embora obrigado desde janeiro de 2013. Após intimação, entregou apenas as fitas de redução Z de um ECF, apesar de possuir 11. Diz que as informações das DMAs estavam divergentes com as informações das notas fiscais eletrônicas emitidas e das informações prestadas pelas administradoras de cartão. Assim, afirma, não foi possível desenvolver o exercício da fiscalização, optando por aplicar o arbitramento previsto no inciso I do art. 22 da Lei nº 7.014/96.

O autuado apresentou defesa das fls. 190 a 201, informando que realiza atividades de vendas no varejo de gênero alimentícios. Diz que em 13/07/2015 foi intimada a apresentar, no prazo máximo de 30 dias, os comprovantes de recolhimento relativos ao ICMS.

O autuado diz que os demonstrativos apresentados no Auto de Infração, não contém dados suficientes para que possa contrapor, visto que o que o autuante não leva em consideração a escrituração fiscal da empresa, e numa escrituração há a utilização de débitos e créditos, bem

como seus estornos, outros créditos, ou até mesmo saldo credor de mês anterior. Entende que o demonstrativo é pura presunção de fato gerador de imposto.

Salienta que a infração foi feita por presunção fiscal e sem elementos contundentes de comprovação, visto que temos quatro demonstrativos, mas o autuante não detalhou em como chegou ao resultado da alegada omissão. Assim, requer a impugnação da infração 1.

Diz que a infração 2 também foi feita por presunção fiscal e sem elementos contundentes de comprovação, visto que temos o demonstrativo e as NF-e. Ocorre que diferença de alíquota é lançado nos livros fiscais próprios para recolhimento regular. Entende que da forma como o autuante está demonstrando, não se faria necessária a operação ser escriturada em livro próprio, que é o de apuração de ICMS, após o lançamento no livro Registro de Entradas. Alega falta de amparo legal no enquadramento e requer a impugnação total.

Em relação à infração 3, diz que também foi feita por presunção fiscal e sem elementos contundentes de comprovação, visto que temos o Demonstrativo relacionando produtos e as NF-e. Diz que o demonstrativo que foi feito para cobrança do imposto tem falhas, pois nela consta produtos sujeitos à substituição tributária, e esta infração trata de antecipação parcial, que não abrange os produtos com antecipação tributária total.

Informa que o demonstrativo foi feito produto por produto, mas no abatimento do imposto retido na nota fiscal, e do imposto pago por meio de DAE e ou GNRE, ele menciona o valor. Pergunta como chegou ao valor pago ou retido do produto se o DAE ou a retenção é feita de forma global?

Entende que um demonstrativo de produto tem de ser acompanhado por outro demonstrativo que possa dar um resumo de forma a amarrar a apuração feita por qualquer agente fiscal que queira realmente provar a insuficiência de imposto.

Salienta que a penalidade aplicada é de multa percentual sobre um levantamento que não tem sustentação pois foi feito de modo que o contribuinte não possa apurar o fato gerador do imposto.

O autuado enfatiza que o autuante em várias oportunidades, com o fundamento de falta de documentos ou comprovantes de entrada e saída, termina por arbitrar os valores de tais produtos, sendo uma forma de arbitramento, no entanto, não revela ao contribuinte, sob quais parâmetros foram calculados tal base de cálculo, logo ferindo princípios constitucionais, qual seja, o do contraditório e o da ampla defesa, pois assim fica impossibilitado do contribuinte se defender demonstrando se os parâmetros para base de cálculo estão conforme ou se distorcem da realidade.

O autuado afirma que arbitramento é meio excepcional de prova que dispõem as autoridades administrativas fiscais para a apuração da base de cálculo de um tributo. Essa exceção é utilizável apenas e tão somente nos casos de omissão ou quando não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo da obrigação tributária ou pelo terceiro legalmente obrigado.

Assim, o arbitramento será sempre uma prova subsidiária do fisco em relação às informações ou declarações prestadas pelo contribuinte para os efeitos de se “medir as proporções reais do fato”.

Deste modo, conclui que arbitramento é o processo feito por árbitros ou peritos para determinar o valor ou preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos em conteúdo econômico, de maneira a atender os critérios quantitativos da regra de incidência dos tributos, somente nos casos em que não haja informação confiável prestada pela pessoa legitimada pelo sistema a prestá-la ou haja omissão de informação.

Diz que, para fins do ICMS, arbitragem corresponde à adoção de procedimentos probatórios utilizados pelo fisco para se determinar o valor da operação relativa à saída de mercadoria do estabelecimento ou da prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação, com a finalidade de apurar o valor tributável, tendo em vista fundado receio de irregularidades cometidas pelo contribuinte, seja pela sua omissão em relação a sua atividade legal, seja pela prestação de atividade incompatível com a realidade econômica do fato.

O autuado alega que em momento algum o autuante mencionou qual o possível parâmetro utilizado para a estimativa da base de cálculo do ICMS, ou seja, qual processo usou para chegar no valor da base de cálculo a ser utilizada para a mensurar o tributo, fazendo tão somente menção à falta de recolhimento do ICMS antecipado, nos prazos e formas regulamentares previstos no extensivo RICMS/BA, Decreto nº 13.780 de 16/03/2012.

O autuado reclama que não foi cumprido o disposto no artigo 148 do CTN, uma vez que não foi especificado, de forma clara e precisa, a ocorrência e qual a possível infringência cometida, razão pela qual nulo se torna os autos ora em análise.

O autuado também entende que o autuante burlou a sistemática do princípio da não-cumulatividade, haja vista não ter realizado os descontos dos créditos havidos pelo contribuinte nas operações ora tributadas, pois cobra no caso de antecipação parcial, quando da compra de mercadorias em outro estado a alíquota total, e não a subtraída da alíquota já paga no estado de origem.

Assim, entende que ocorre o enriquecimento ilícito do fisco, uma vez que, incorrendo a desoneração, há em verdade uma dupla cobrança perpetrada pelo fisco sobre o mesmo fato gerador, ou seja, um verdadeiro bis in idem, o qual é rechaçado pelo ordenamento jurídico pátrio, pela vedação do confisco.

O autuado entende que o valor reclamado neste Auto de Infração sobrepuja o valor real da exação, porquanto o fisco não aplicou o percentual de 7% para produtos abrangidos da sexta básica, a saber: arroz, feijão, milho, café torrado ou moído, macarrão, sal de cozinha, farinha e fubá de milho e farinha de mandioca; gado bovino, bufalino, suíno, ovino e caprino, inclusive os produtos comestíveis resultantes do seu abate, em estado natural, refrigerados, congelados, defumados, secos ou salgados, inclusive charque, ou seja, quase a totalidade das mercadorias negociadas. Pelo contrário, aplicou sobre aqueles produtos a alíquota de 17% (dezessete) por cento, ao arrepio da Lei.

Entende que é patente a violação do princípio da legalidade em face da não obediência aos ditames da Lei nº 7.041/96 e do art. 5º, II, da CF/88, os quais têm o condão de, por si só, ensejar julgamento de mérito, anulando o lançamento ante a notória ilegalidade.

Requer, ainda, que seja julgada a ilegalidade das multas previdentes no lançamento, uma vez que o seu valor deve ser proporcional à gravidade da penalidade imputada ao sujeito passivo da exação, no entanto, nunca superior ao valor do imposto, pois se assim proceder, haverá dupla tributação travestida de penalidade, confiscando a propriedade do sujeito passivo a pretexto de tão somente está inibindo o não recolhimento pontual do tributo.

Diz que a jurisprudência do STF tem sedimentado o entendimento que a multa não pode usurpar o patrimônio do sujeito passivo, não reservado à cobrança tributária, sob pena de obstar os princípios da livre iniciativa, da dignidade da pessoa humana, porquanto se é verdade que a obrigação de pagar imposto consubstancia um dever fundamental, muito mais, é o dever do fisco não obstruir a capitalização das fontes de recursos do sujeito passivo que serve para subsidiar as necessidades Estatais. Assim, é obrigação do estado manter a fonte viva de riqueza, não sufocá-la a pretexto de inibir a sonegação fiscal.

Frisa que o STF entende que o princípio do não confisco do art. 150, IV da CF também é aplicável às multas. Alerta que o Ministro Celso de Mello destacou a necessidade de que as multas por descumprimento de algum dever acessório do contribuinte para com o fisco devem guardar proporcionalidade ao gravame e não devem ser exacerbadas a ponto de prejudicar a atividade econômica do contribuinte, confiscando-lhe o patrimônio a título de tributação, não podendo o Poder Público agir imoderadamente.

O autuado conclui que da forma como se deu a exigência apurada, esta não deve proceder, tendo em vista a não ocorrência do fato gerador referente ao diferencial de alíquota a ser recolhido pela Empresa Autuada - que se mostrou inexistente, não havendo obrigação tributária que respalde a

exigência indevida, bem como pela exacerbação da multa confiscatória, bem como por não respeitar o princípio da seletividade. Solicita a sua total improcedência.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 209 a 216. Além das inconsistências citadas na descrição dos fatos no Auto de Infração, o autuante acrescenta que o autuado não efetuou a apuração do ICMS e apresentou a DMA com o valor da saída igual ao da entrada, R\$ 12.000,00. Em razão disso, efetuou o arbitramento da base de cálculo nos termos do inciso II do art. 22 da Lei nº 7.014/96. Como método, utilizou o estabelecido no inciso I do § 1º do art. 22 da Lei nº 7.014/96.

Diz que não pôde calcular o imposto devido compensando os débitos com os créditos, como reclamado pelo autuado, porque ele não entregou a escrituração fiscal. Discorda do autuado acerca da forma de apuração do imposto na infração 1, pois não decorreu de levantamento quantitativo de estoque.

Afirma que para definição da base de cálculo utilizou os regramentos contidos no inciso I do § 1º do art. 22 da Lei nº 7.014/96, conforme pode ser observado no demonstrativo à fl. 11. Lamenta que os argumentos trazidos pelo autuado não guardam relação com a ação fiscal realizada. Reitera que o autuado não atendeu às intimações para apresentação da escrituração fiscal (fls. 06 e 07) e que apresentou a ele todas as planilhas com os elementos que permitem a identificação da apuração.

Salienta que o arbitramento foi necessário pois o autuado foi omissivo na prestação das informações fiscais, mesmo quando exigida mediante intimação. Diz que os produtos sujeitos à alíquota de 7% não foram considerados nas entradas.

Em relação à infração 2, o autuante informa que ocorreu nova confusão na defesa do autuado. O autuado entende que a exigência fiscal é da diferença de alíquotas na aquisição de ativo fixo, quando a infração foi o recolhimento a menor do ICMS nas aquisições interestaduais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Confirma que no demonstrativo às fls. 25 e seguintes consta o nº da nota fiscal, a data de emissão, a descrição das mercadorias e todas as demais informações necessárias para a compreensão da apuração do imposto exigido.

Na infração 3, o autuante diz que o autuado não cita qualquer mercadoria, que tenha sido objeto da autuação, que estivesse sujeita ao regime de substituição tributária e, portanto, não poderia ser exigida a antecipação parcial. Salienta que na planilha das fls. 40 a 64 estão relacionados todos os produtos e sua respectiva NCM, bem como todos os elementos necessários para o entendimento do valor apurado.

O autuante diz que não vê razão para se alegar o não atendimento do princípio da não-cumulatividade, pois em todas as infrações constam informações detalhadas dos créditos fiscais considerados no cálculo do imposto devido. Acerca do protesto de ser a multa aplicada confiscatória, o autuante declara que aplicou as penalidades previstas na Lei nº 7.014/96 e que as discussões devem se limitar ao correto enquadramento.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal, em sessão realizada no dia 24 de maio de 2016, remeteu o presente processo em diligência ao autuante para que fosse retirado do CMV, no demonstrativo de débito da infração 1, as mercadorias isentas do ICMS, relacionadas nas notas fiscais de entrada constante no arquivo “DANFES ENTRADA”, anexado em mídia à fl. 184, cujos valores constam do total encontrado no arquivo “RELAÇÃO DS NOTAS FISCAIS DE ENTRADA”.

Em informação prestada à fl. 237, o autuante indica que fez juntada de CD à fl. 239 com as novas planilhas requeridas em diligência. Diz que, em virtude das alterações determinadas, houve redução no valor do ICMS lançado na infração 1, passando para R\$ 271.766,90.

O autuado apresentou manifestação das fls. 243 a 251, reiterando os termos apresentados em sua defesa inicial e requerendo dos julgadores análise dos lançamentos constantes no CD produzido pelo autuante a fim de que seja exigido do autuado apenas o montante justamente devido.

O autuante voltou a se manifestar à fl. 257, reiterando as informações prestadas das fls. 209 a 216, ressalvada as retificações feitas após a diligência, conforme fls. 237 e 238.

## VOTO

Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Afastamos toda discussão acerca da inconstitucionalidade das multas aplicadas no presente Auto de Infração. De acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e que as multas aplicadas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Em razão da falta de apresentação dos documentos fiscais e contábeis relativos às atividades da empresa, bem como por não entregar a Escrituração Fiscal Digital e apresentar as DMAs com dados inconsistentes (valor idêntico das entradas e saídas no ano de 2014– R\$ 12.000,00), o autuante procedeu o arbitramento da base de cálculo, com base no inciso II do art. 22 da lei nº 7.014/96, conforme descrição da infração 1.

Utilizou como método para arbitramento da base de cálculo o previsto no inciso I do § 1º do art. 22 da Lei nº 7.014/96, que estabelece:

*“I - ao valor do estoque final de mercadorias do período anterior serão adicionados os valores das entradas efetuadas durante o período considerado, inclusive as parcelas do IPI, fretes, carretos e demais despesas que hajam onerado os custos, deduzindo-se do montante o valor do estoque final do período, pelo seu valor nominal, obtendo-se assim o custo das mercadorias vendidas, ao qual será acrescido um dos seguintes percentuais, a título de margem de valor adicionado (MVA):”.*

No arquivo denominado “arbitramento 2”, à fl. 11 e em CD à fl. 184, consta o demonstrativo da apuração do ICMS devido no ano de 2014, com base no método de arbitramento constante no inciso I do § 1º do art. 22 da Lei nº 7.014/96.

Ao contrário do que afirma o autuado, os demonstrativos da infração 1, constante na pasta “arbitramento 2” do CD à fl. 184, apresentam todos os dados necessários para a verificação da apuração do imposto. Na planilha “total entradas nf” existe a relação das notas fiscais de aquisição de mercadorias e seus respectivos valores que serviram de base para o arbitramento. A partir do valor das notas fiscais de aquisição de mercadorias foi aplicada a MVA prevista no inciso I do § 1º do art. 22 da Lei nº 7.014/96 para se chegar à base de cálculo. Como o autuado não apresentou na EFD os dados relativos ao estoque final nos anos de 2013 e 2014, ao valor encontrado após aplicação da MVA foi abatido os créditos destacados nas notas fiscais de aquisição, bem como os valores recolhidos pelo autuado no período.

Ainda no CD à fl.184, as planilhas “anexo 1” e “anexo 2” trazem a relação das notas fiscais de aquisição com os respectivos valores do ICMS destacado que serviram para compensação na apuração do imposto devido, cuja totalização encontra-se demonstrada no arquivo “planilha de totalização de créditos”. Por fim, no arquivo “arbitramento 2” consta o demonstrativo da apuração do imposto com os abatimentos relativos aos créditos fiscais e pagamentos efetuados pelo autuado. Desta forma, não há porque se falar em descumprimento do princípio da não-cumulatividade. Todos os créditos fiscais destacados nos documentos fiscais de aquisição de mercadorias foram compensados na apuração do presente lançamento tributário.

O autuante explicou no campo da descrição dos fatos do Auto de Infração os motivos que justificaram a apuração do imposto por meio de arbitramento da base de cálculo. A falta de apresentação de documentos fiscais emitidos e a falta de escrituração das operações realizadas motivaram o arbitramento com base no caput do art. 22 da Lei nº 7.014/96, conforme constou no campo “enquadramento” da infração 1. Destacou, também, que utilizou o método previsto no inciso I do § 1º do art. 22 da Lei nº 7.014/96. Portanto, não acato o pedido de nulidade da infração pois não procede a alegação do autuado de que a ocorrência não estava especificada de forma clara e precisa.

Em atendimento à diligência solicitada pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, o autuado retirou da base de cálculo os valores referentes a mercadorias isentas do ICMS que constavam no arquivo

“total entradas nf”, reduzindo a exigência fiscal da infração 1 para R\$ 271.766,90, conforme planilha à fl. 238.

Assim, voto pela procedência em parte da Infração 1, no valor de R\$ 271.766,90.

Apesar de ter identificado as condições necessárias para o procedimento da apuração do imposto devido no ano de 2014, com base em arbitramento da base de cálculo, o autuante também acrescentou ao presente PAF mais duas infrações relativas ao mesmo período de apuração. Na infração 2, exigiu o imposto devido por antecipação tributária sobre mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e, na infração 3, exigiu imposto devido por antecipação parcial.

Se a decisão foi pelo arbitramento da base de cálculo, as mercadorias constantes da infração 2 deveriam estar na exigência contida na infração 1. Pelo mesmo motivo, também não deveria existir a infração 3 para exigência de antecipação parcial de mercadorias que já deveriam constar no elenco da infração 1.

Todo este imbróglcio conduz à insegurança acerca da infração imputada ao autuado. Não é admissível em um PAF que se exige o imposto com base em arbitramento da base de cálculo também existir, para o mesmo período, outras infrações para exigência de imposto apuradas de outra forma ou denominação.

Deste modo, concluo que as infrações 2 e 3 devem ser consideradas nulas. Como consequência, nova ação fiscal deve ser implementada buscando a complementação da exigência do imposto com base em arbitramento da base de cálculo relativo às mercadorias constantes na infração 2, bem como para a exigência da parcela referente à infração 3, que foi abatida da exigência contida na infração 1.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, reduzindo o lançamento tributário para R\$ 271.766,90, conforme demonstrativo apresentado pelo autuante à fl. 238.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDÊNCIA EM PARTE** o Auto de Infração nº **2812310015/15-0**, lavrado contra **SUPERMERCADO CARISMA LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$271.766,90**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, IV, "i", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado pela autoridade competente o parcelamento deferido.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de novembro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - JULGADOR