

A. I. Nº - 269358.3006/16-6  
AUTUADO - ENGEFLEX BAHIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ LUÍS SOUSA SANTOS  
ORIGEM - IFEP/SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 12.07.2017

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0111-04/17**

**EMENTA:** ICMS. ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Quando tal situação ocorre, a lei autoriza a presunção de que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção. A ocorrência foi constatada pela falta de contabilização de entradas de mercadorias. Não se pode aplicar qualquer redução relativa à alíquota, uma vez se tratar de presunção, e como tal, não se ter certeza do destino real das mercadorias. Negado pedido para realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 14 de dezembro de 2016 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$173.126.68, bem como multa no percentual de 100%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **05.05.01.** Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, ocorrência constatada nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014.

A empresa autuada, por meio de seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 209 a 217, onde, após registrar a sua tempestividade, argumenta não haver qualquer omissão de saída que justifique a manutenção da cobrança, devendo esta ser julgada inteiramente improcedente, nos termos das razões a seguir apontadas.

Aduz que em razão da ausência de registro de operações de entradas, o autuante presumiu que a empresa realizou operações de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do ICMS correspondente, procedendo, através do Auto de Infração ora combatido, à cobrança do referido imposto, diante do fato da legislação baiana permitir a presunção relativa de que essas entradas não contabilizadas são efetuadas com recursos provenientes de saídas também não contabilizadas.

Diz que a citada presunção é relativa porque, de acordo com o §4º do artigo 4º da Lei 7.014/96 (transcrito) que serviu de fundamento para a cobrança, a presunção de omissão de saídas decorrente da verificação de ausência de escrituração das entradas admite prova em contrário.

Esclarece que, no caso ora apreciado, por equívoco, algumas notas fiscais de entradas não foram escrituradas, e a ausência de escrituração não foi dolosa, tendo ocorrido por mero equívoco cuja correção está sendo providenciada, que protocolará, junto a esta Inspetoria, requerimento de autorização para escriturar as referidas notas, retificando suas obrigações acessórias.

De todo modo, quando se analisa o valor das notas fiscais em comento verifica-se que a sua escrituração não ocasionará qualquer impacto na conta “caixa” a ponto de levá-la a apresentar saldo credor. De fato, todas as presunções relativas à falta de escrituração de pagamentos ou

manutenção no passivo de obrigações já pagas ou inexistentes devem impactar no saldo credor caixa para que surja um efetivo indício capaz de levar à presunção relativa de omissão de receitas. Em outras palavras, os recursos que possuía em caixa à época das operações eram mais do que suficientes para o adimplemento das obrigações geradas pelas operações de entradas não escrituradas, demonstrando cabalmente que tal falha deveu-se ao mero equívoco quando do envio de documentação à contabilidade, tendo sido grande surpresa o achado fiscal.

Entende que isso, por sua vez, leva ao inevitável afastamento da presunção de omissão de saídas, posto que esta somente se sustentaria se o saldo na conta caixa fosse insuficiente para cobrir as obrigações geradas pelas entradas omitidas, não sendo esse o caso.

A fim de provar as citadas alegações requer seja realizada diligência para verificação dos valores das referidas notas e seu cotejo com a conta caixa. Essa diligência levará à conclusão de que a contabilização dessas notas não ocasionará saldo credor na referida conta. Essa medida é impositiva, sob pena de estar-se diante da presunção absoluta que transforma o descumprimento de uma obrigação acessória, cuja muita foi cobrada em notificação já paga, em descumprimento de obrigação principal.

Verificada a existência de recursos suficientes para cobrir as operações de entradas não escrituradas, fala que a cobrança não poderá ser mantida, sob pena de afronta direta à Lei 7.014/96. Isso porque, nessa última hipótese, estar-se-á “transformando” uma presunção legal relativa em uma presunção absoluta não prevista pelo legislador baiano.

Ressalta que não se está, no presente Auto, cobrando quaisquer valores em função da falta de escrituração das entradas, mas sim, cobrando-se ICMS de supostas operações de saídas que se imagina terem sido realizadas porque elas confeririam recursos para o pagamento das operações de entradas não escrituradas. Se as operações de entrada não escrituradas forem consideradas e se o saldo das “disponibilidades” do contribuinte, à época, for suficiente para cobri-las, não se pode supor/presumir que houve operações anteriores de saídas não escrituradas, sob pena de enriquecimento sem causa do Estado.

Em face do exposto fala somente se pode concluir pela improcedência do auto de infração ora combatido, e além das razões apontadas acima – que, *de per si*, levarão à improcedência do lançamento, demonstra que subsiste outra razão para o afastamento da cobrança, qual seja: a ausência de observância, pela fiscalização, do critério da proporcionalidade na aplicação das alíquotas sobre a base de cálculo presumida.

Isso porque, conforme se observa a partir dos demonstrativos que acompanham o Auto de Infração, o autuante aplicou a todas as operações de saída que presumiu terem ocorrido a alíquota interna de 17%, todavia, percentual significativo das suas operações realizadas é tributado à alíquota interestadual de 12%, e esse percentual deveria ter sido considerado no cálculo das operações presumidas de forma proporcional à sua ocorrência nas efetivas operações de saídas por força do que determina a legislação baiana.

Anota ter a Lei nº 7.014/96 determinado que as alíquotas aplicadas no cálculo do imposto resultante das omissões de saídas presumidas na forma regulamentar observem a natureza da operação realizada, ainda que ocorrida em situação fiscal irregular. Nesse sentido, não restam dúvidas a partir da leitura do artigo 15, § 3º, da referida lei, e corroborando essa interpretação, observa que o artigo 22, §2º, da lei 7.014/1996 impõe que, na hipótese de arbitramento da base de cálculo, situação mais gravosa ao contribuinte que a presunção da base de cálculo procedida, a aplicação do percentual de alíquota considere, sempre que possível, a natureza das operações e a espécie das mercadorias, admitindo-se, na impossibilidade de discriminação exata, o recurso ao critério da proporcionalidade.

Após esclarecer que tanto o arbitramento, quanto a presunção são métodos para encontrar uma base de cálculo desconhecida e pressupõem um trabalho por parte do auditor fiscal com base em indícios, segundo os quais se presume uma base de cálculo. Aquele é o método extremo que só

tem lugar nos casos em que a escrituração do contribuinte é precária. Este consiste na apuração das bases de cálculo pelos indícios enumerados no artigo 4º, § 4º, da Lei 7.014/96 e ambos podem ser elididos pelo contribuinte, desde que faça prova em contrário à base de cálculo encontrada.

Não há, por sua vez, fator discriminante que autorize o Estado da Bahia a tratar de maneira mais gravosa o contribuinte que tem a base de cálculo do imposto apurada, por presunção, mediante “levantamento fiscal”, em comparação ao tratamento dispensado àquele contra quem se calcula a base de cálculo mediante o método do arbitramento. Nenhuma diferença entre tais contribuintes autoriza o tratamento mais gravoso ao primeiro deles. Ao contrário, a diferença que há, consistente no caráter de penalidade do arbitramento autoriza o tratamento mais gravoso em sentido contrário.

Menciona trechos de alguns julgados do CONSEF, que corroboram a necessidade de observância do critério da proporcionalidade em situações como a presente, e ainda que se possa presumir que ocorreram omissões de saídas no caso ora apreciado, o que se admite somente por argumentação, tais omissões não poderiam ter sido calculadas unicamente a partir da aplicação da alíquota de 17% sobre as supostas operações por força da necessidade de aplicação do princípio da proporcionalidade cuja observância é imposta pela legislação.

A fim de comprovar, por sua vez, que parte significativa das suas operações é tributada à alíquota de 12%, garante estar acostando os resumos das escriturações e as DMA's, e comprovado que não foi observado o princípio em comento pelo Auto de Infração ora combatido, impõe-se, também por este motivo, o julgamento da improcedência da cobrança.

Conclui requerendo com fulcro no artigo 145, do RPAF, também, seja realizada diligência fiscal para análise das notas fiscais não escrituradas e a verificação de que a sua escrituração não conduzirá à apresentação de saldo credor na conta caixa da Impugnante e verificação de que parte significativa das operações de saídas efetivamente ocorridas é tributada à alíquota de 12% e de que não foi observado o critério da proporcionalidade na cobrança efetuada, bem como o funcionamento no presente processo administrativo da Procuradoria Fiscal como “*custus legis*”, fiscalizando o perfeito cumprimento da legislação tributária, para enriquecer esta lide, o que certamente poderá fazer com suas sempre judiciosas manifestações.

Informação fiscal constante às fls. 248 a 297 esclarece que o estabelecimento praticou operações de compra de mercadorias ou bens omitindo-se do seu registro fiscal e contábil e tal fato indica a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem o pagamento do ICMS correspondente, uma vez que durante o processo de fiscalização não foi oferecida prova em contrário, nos termos do artigo 4º, § 4º, Inciso IV, da Lei 7.014/96, e o demonstrativo Anexo I apresenta o cálculo analítico do débito, integrando o lançamento.

Diz não ter aplicado a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007 porque são tributáveis 100% dos produtos fabricados pelo estabelecimento, e após recapitular a peça de defesa, esclarece que em face da constatação da existência de omissão de registro fiscal de operações de entrada, três alternativas legais e regulamentares se apresentam à atividade de auditoria do ICMS no Estado da Bahia.

Tratando-se de operações que não envolvam pagamento ou desembolso por parte do adquirente, a exemplo de retornos de mercadorias ou bens anteriormente remetidos, transferências entre estabelecimentos pertencentes à mesma empresa, devoluções etc., o procedimento administrativo e juridicamente aplicável é a cominação da multa de 1%, a incidir tanto sobre operações envolvendo mercadorias tributadas quanto sobre mercadorias não tributadas (Lei 7.014/96, artigo 42, Incisos IX e X);

Tratando-se de operações que envolvam pagamento ou desembolso, havendo omissão de registro fiscal, mas comprovado o seu regular registro contábil, igualmente haverá apenas a aplicação da multa formal de 1%, conforme seja a mercadoria adquirida tributada ou não tributada (Lei 7.014/96, Art. 42, Incisos IX e X);

Tratando-se de operações que envolvam pagamento ou desembolso havendo omissão de registro fiscal e contábil, a norma a incidir é a prevista no Artigo 4º, § 4º, Inciso IV, da Lei nº 7.014/96, hipótese na qual a conduta envolvida extrapola o mero descumprimento de uma obrigação acessória para se constituir numa presunção *juris tantum* de omissão de saída de mercadorias tributáveis ocorrida anteriormente a tais aquisições e que constitui sua fonte de financiamento. Evidentemente tal presunção admite a prova em contrário.

Uma vez exposto o entendimento adotado consoante a praxe em voga na SEFAZBAHIA, afirma que estas três hipóteses foram constatadas no processo de auditoria desenvolvido no estabelecimento autuado. Os fatos enquadrados nas hipóteses I e II foram objeto da lavratura de lançamentos específicos de números 2693583007/16-2 e 2693583010/16-3, para os quais houve resignação e pagamento, soando inverídica, portanto, a afirmação da defesa de que já houve cobrança da multa por descumprimento da obrigação acessória em relação às operações de compra omitidas e objeto do presente processo. O que se exige aqui é o ICMS incidente sobre operações de saída anteriormente omitidas da tributação, cuja evidência e valor expressa-se nos pagamentos comprovadamente omitidos tanto na escrituração fiscal como na contábil, e que não se exigiu em relação às operações objeto do presente processo multa alguma, eis que a conduta exibida quanto às operações aqui tratadas atraiu a incidência de norma tributária mais gravosa (Artigo 4º, § 4º, Inciso IV, da Lei nº 7.014/96).

Aponta da mesma forma, em equívoco da defesa ao afirmar que a omissão de registro contábil de compras só é passível de evidenciar a presunção de saída quando seu impacto na conta “caixa” indicar saldo credor, uma vez que tal assertiva não encontra respaldo nem na lei do ICMS do Estado da Bahia nem em qualquer teoria contábil, tratando-se mais de exercício voluntário do direito de opinião.

Após transcrever o teor do artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 afirma que o mesmo cogita sete hipóteses de presunção de saída de mercadorias tributáveis, a exigir a prova em contrário por parte do contribuinte do ICMS, as quais enumera, sendo tais hipóteses, a toda hermenêutica, autônomas entre si. Significa dizer que não há necessidade de se provar que o pagamento ou recebimento omitido provocou ou não saldo credor na conta “caixa” para só então se cogitar da presunção de omissão legalmente autorizada. Isto porque o fato de a conta “caixa” preservar a natureza do seu saldo devedor mesmo recebendo tais lançamentos *a posteriori* não elide o fato de que um recurso de origem extra contábil foi utilizado para a realização daqueles pagamentos. Do contrário seria necessário admitir que a Contabilidade possa não refletir a verdadeira posição patrimonial do empreendimento, já que não abrangente de todos os fatos financeiros e patrimoniais ocorridos, sendo possível sua “regularização” posterior sem nenhuma consequência. Dispensa dizer que tal assertiva é absurda.

Assevera que a evidência dos autos demonstra que ocorreu omissão de registro fiscal e contábil de operações de compra, fato indicativo da ocorrência anterior de omissão de saída de mercadorias tributadas, uma vez não produzida a prova em contrário desta presunção legal.

A seguir, indica que o segundo argumento posto a apreciação, qual seja, a inobservância do critério da proporcionalidade na aplicação da alíquota é procedente, pois não se aplicou acertadamente no lançamento a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, porque são tributados todos os produtos vendidos pelo Estabelecimento. Entretanto, há que se levar em consideração que a quase integralidade das operações registradas e informadas no período auditado são interestaduais, a atrair a alíquota de 12%, sendo legal e legítimo, portanto, que se considere tal particularidade no cálculo do ICMS devido, nos termos dos Artigos 15, § 3º e 22, § 2º, da Lei 7.014/96 e alinhado com o entendimento do CONSEF sobre o tema, conforme bem exposto pela defesa.

Reelabora o Demonstrativo Anexo I, levando em consideração a proporcionalidade das alíquotas praticadas e informadas pelo Estabelecimento no período de 01/2013 a 12/2014, conforme as DMA's apresentadas e apensas. Submetendo a base de cálculo evidenciada no Auto de Infração as

alíquotas *pro rata* praticadas no período auditado, sobressai o valor do ICMS devido de R\$ 124.016,10.

Pugna pela procedência parcial do lançamento, acostando novos demonstrativos de fls. 257 a 259.

Cientificado do teor da informação fiscal (fl. 285), a empresa se manifesta (fls. 289 a 295), reiterando não haver qualquer omissão de saída que justifique a manutenção da cobrança, devendo esta ser julgada inteiramente improcedente, nos termos das razões aqui reiteradas e exauridas na impugnação, e embora o lançamento seja manifestamente improcedente, conforme as razões expostas na impugnação, na informação fiscal, foi reconhecida apenas a incorreta aplicação da proporcionalidade prevista na IN nº 56/2001 no cálculo do ICMS devido, cabendo a esta Junta de Julgamento Fiscal o reconhecimento da improcedência alegada, com fulcro nas razões que serão reiteradas.

Aponta que o ponto principal da controvérsia que remanesce entre as partes diz respeito à força da prova em contrário da presunção relativa em questão. Segundo a tese da Impugnante, a única forma de se comprovar que a falta do registro de entradas não é fato suficiente para atestar a ocorrência de omissão de saídas é a reconstituição da conta caixa, devendo ser demonstrado que o registro seria suportado pelas disponibilidades financeiras da empresa. Para o auditor fiscal, a existência do dispositivo legal específico acerca da falta de registro de entradas, além do dispositivo relativo ao saldo credor no artigo 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, torna a falta de registro absolutamente autônoma e desvinculada da auditoria da conta caixa.

Anota que a tese do autuante, em verdade, torna a presunção relativa absoluta, justamente, por exigir prova impossível, uma vez que a falta de registro de entradas e a ocorrência saldo de credor de caixa são fatos diversos, ambos aptos a servirem como indícios de omissão de saídas tributadas. Ocorre que a lei estabelece outros fatos (além do saldo credor de caixa) no artigo 4º, §4º para servirem de presunção, mas sempre ligados ao saldo credor de caixa, que costuma ser camuflado, ora pela falta de registro de entradas, pagamentos ou pela criação de passivos fictícios.

Insiste na tese de que se a reconstituição do saldo de caixa atestar que tais falhas (falta de registro de pagamentos, falta de registro de entradas ou criação de passivos fictícios) não está servindo para escamotear o saldo credor de caixa que, de outra forma, estaria evidente, a presunção ali estabelecida há de cair por terra.

Reitera o pedido, de diligência fiscal para verificação dos valores das referidas notas e seu cotejo com a “conta caixa”, o que levará à conclusão de que a contabilização das omissões não ocasionará saldo credor de caixa, sendo que as diligências solicitadas constituem medida impositiva, porquanto sua não realização converte a presunção relativa em absoluta, transformando o descumprimento de uma obrigação acessória em descumprimento de obrigação principal.

Reafirma o teor do artigo 145 do CTN (transcrito) consagra o princípio da imutabilidade do lançamento tributário, pelo qual, uma vez que o sujeito passivo foi regularmente notificado do lançamento, inexiste a possibilidade de sua alteração, salvo nas hipóteses taxativas do referido artigo, e da simples leitura do dispositivo, percebe-se que não há lugar para a revisão do lançamento quando presente o chamado erro de direito. Vale esclarecer que erro de direito difere essencialmente de erro de fato. Este recai sobre elementos ou circunstâncias fáticas erroneamente avaliadas pelo agente fiscal ao examinar os atos, as situações e as práticas negociais do sujeito passivo que interessam ao lançamento tributário. Por outro lado, o erro direito se assenta na avaliação equivocada dos fundamentos jurídicos que autorizam o agente fiscal a realizar o lançamento tributário, mencionando decisão em julgado do STJ, em decisão do Ministro Luís Fux.

Alega que em razão da ausência de registro fiscal de operações de entradas, o autuante presumiu que a realização operações de saídas de mercadorias tributáveis sem o recolhimento do ICMS

correspondente. Apoiado nisso, procedeu à cobrança do referido imposto, o que se constitui em erro, quanto aos fundamentos legais aplicáveis para definição da alíquota necessária para a conclusão do lançamento tributário. A interpretação equivocada do autuante sobre o direito aplicável ao caso concreto, levou-o a cobrar o ICMS aplicando a alíquota de 17% sobre a totalidade da base de cálculo presumida, quando, a legislação tributária impõe a observância do critério de proporcionalidade às operações.

Por argumentação, acaso não se considere elidida a presunção nos termos das razões já reiteradas, tal erro causou enorme prejuízo ao contribuinte, uma vez que, se houvesse sido feito corretamente o lançamento, não haveria de se valer da presente impugnação, mas aproveitaria o benefício de pagar eventual imposto devido com redução na multa de até 90%.

Reitera todas as razões fáticas e jurídicas de sua defesa pedindo que seja acolhida a impugnação, conforme razões expostas, com deferimento das diligências requeridas.

Retornando aos autos para se posicionar frente à manifestação do contribuinte, o autuante, no documento que denomina “considerações finais”, afirma ter analisado as novas alegações juntadas pelo autuado de fls. 287 a 295, não identificando nelas qualquer razão suficiente ou argumento novo capaz de infirmar os argumentos já desenvolvidos na Informação Fiscal prestada às fls. 248 a 256.

Nestas novas alegações juntadas se argumenta que a única forma de comprovar que a falta de registro de entradas não é fato suficiente para atestar a ocorrência de omissão de saída é a reconstituição da escrituração da conta “Caixa”, devendo ser demonstrado que o registro seria suportado pelas disponibilidades financeiras da empresa. Segundo se advoga, sem esta providência, a presunção relativa se converteria em absoluta, por exigir prova impossível.

Assevera que tal argumento não se sustenta. O fato da reconstituição da escrituração contábil da conta “Caixa” concluir pela capacidade financeira da empresa para realizar o pagamento das operações de compras omitidas nada impacta no fato de que um pagamento não contabilizado no seu devido tempo aconteceu e que aquela capacidade financeira registrada não foi exercida (já que o saldo existente era aquele e não outro). Em outras palavras, permanece em aberto uma verdade inconveniente: pagamentos de operações de compra foram realizados com um recurso extra contábil.

Ao contrário do que alega o impugnante, a prova em contrário aqui não é “diabólica” ou “impossível” fora da reconstituição da escrituração da conta “Caixa”. A omissão de registro contábil de operações de compra de mercadorias, sendo um fato autônomo em relação ao saldo credor de caixa, conforme se observa do seu tratamento normativo, comporta diversas formas de prova em contrário, entre as quais destaca:

A operação não envolveu desembolso de recursos porque foi uma operação de transferência de mercadorias constando erroneamente na NFe o CFOP de compra;

A operação foi uma mera devolução cuja NFe consta erroneamente o CFOP de compra;

A operação foi uma mera remessa de mercadoria para demonstração cuja NFe consta erroneamente o CFOP de compra;

A operação de compra aconteceu, mas houve um erro na indicação do destinatário que integra o mesmo grupo empresarial, fato comprovado por sua imediata remessa àquela unidade econômica;

Houve erro na emissão da NFe de saída por parte do emitente, fato que o lavou a cancelar posteriormente a operação com a emissão de NFe de entrada;

A operação de compra aconteceu e seu registro contábil foi omitido, mas, os recursos utilizados para seu pagamento advêm de um financiamento vinculado e devidamente registrado contabilmente, conforme contrato crível.

Tais fatos, devidamente comprovados, elidiriam por completo a presunção relativa de omissão de saídas tributáveis anterior objeto do presente processo.

A prova pretendida pelo impugnante, na verdade, é a mais inapropriada, uma vez que a demonstração da capacidade financeira *post factum* não elide a omissão de pagamento da compra realizada porque permanece no plano meramente potencial, continuando incólume o fato de que o pagamento aconteceu com recursos de origem não comprovada e seu registro contábil extemporâneo não corrige tal marca.

Fala que o argumento da imutabilidade do lançamento também não se sustenta. Não há revisão do lançamento quando se aquiesce com um argumento defensivo capaz de alterar para menos o seu *quantum*. Tal afirmativa encontra fundamento justamente no artigo 145, Inciso I, do Código Tributário Nacional.

Sustenta ser a natureza da Informação fiscal meramente informativa e opinativa frente ao CONSEF, órgão a quem se dirige a peça defensiva, que pode muito bem discordar da tese e manter o lançamento tal qual constituído, já que não está adstrito a ela em absoluto, e não se revisa lançamento na Informação Fiscal. O lançamento devidamente contestado está sujeito à dialética processual, sendo que sua definitividade só adviria com o pronunciamento definitivo do órgão julgador administrativo, que pode inclusive não só alterar como também extinguir completamente o crédito tributário lançado, caso seus fundamentos não se sustentem.

Anota que a jurisprudência citada para albergar tal tese extravagante não guarda qualquer similitude com o fato objeto da presente lide, e a falta de sentido da afirmação de que houve prejuízo ao autuado quando se quantificou integralmente o valor do débito pela alíquota interna de 17%, uma vez que o impugnante poderia elaborar seu cálculo levando em consideração a proporcionalidade acatada em sede de informação fiscal, porque dispunha de todos os dados para quantifica-lo e recolhê-lo com a redução máxima possível da multa. Se não o fez é porque este argumento foi manejado apenas lateralmente, posto que sua pretensão, conclui-se pela análise da peça impugnatória, é a extinção total do crédito tributário lançado, por apostar no êxito da sua argumentação frente ao CONSEF. Não havia nem há óbice algum ao direito de concordar, ainda que parcialmente com o lançamento.

Reitera todos os argumentos já expostos na informação fiscal de fls. 248 a 256.

## VOTO

O lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de defesa por parte da empresa autuada.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, os artigos infringidos, a previsão legal da multa, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos seus percentuais, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida no artigo 39 do RPAF/99, razão pela qual inexistem questões preliminares a serem apreciadas.

Tanto é assim que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou todos os aspectos da infração trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, com precisão e exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Quanto ao pedido de realização de diligência, para verificação da contabilidade do sujeito passivo, nego pelos seguintes motivos. Primeiro, o próprio autuado confessa o cometimento da infração, ao atribuir a erro a não escrituração de diversos documentos fiscais. Em segundo, tendo em vista que de acordo com a própria redação do disposto no artigo 4º § 4º da Lei 7.014/96, a presunção motivadora do lançamento ora analisado e a incongruências na conta caixa se apresentam como autônomos. Assim não o fosse, a própria redação do dispositivo legal não se apresentaria da forma como se encontra, remetendo a presunção decorrente da falta de registro

contábil de notas fiscais de entradas, para a realização do roteiro de caixa, o que não ocorre. Ademais, em sede de informação fiscal o autuante acolheu argumento defensivo quanto a aplicação da alíquota e proporcionalidade por parte da defesa, refazendo o levantamento e reduzindo o valor lançado.

Entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido tal pedido, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ:

*“AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.*

*1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.*

*2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.*

*3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.*

*4. Agravo regimental desprovido.*

*Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1*

*Relator(a): Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA*

*Julgamento: 12/05/2015*

*Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA*

*Publicação: DJe 18/05/2015”*

Se não fossem tais motivos suficientes, a própria empresa confessa a ausência de registro de ao menos parte dos documentos fiscais elencados na acusação, atribuindo tal fato a um erro, e impropriamente afirmando que irá requerer a escrituração dos mesmos ao órgão Fazendário, o que não pode mais fazer, uma vez que tais documento já integram lançamento tributário.

Entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido tal pedido, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova

ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.

No mérito uma observação que entendo necessária fazer, diz respeito a própria autuação. Ela se trata de presunção, que se encontra dentre as hipóteses na qual a legislação a admite, a saber, o artigo 4º § 4º da Lei 7.014/96, o qual assim dispõe:

*“§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*I - saldo credor de caixa;*

*II - suprimento a caixa de origem não comprovada;*

*III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

*V - pagamentos não registrados;*

*VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

*a) instituições financeiras;*

*b) administradoras de cartões de crédito ou débito;*

*c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;*

*VII - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras”.*

Ou seja: a condição para tal presunção nada mais é do que a falta de registro de entradas de mercadorias, mas sim, como firmado na informação fiscal, a falta de contabilização das entradas. Acaso tivéssemos apenas a falta de registro fiscal de tais documentos, como bem firmado, caberia apenas a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, e não a cobrança de imposto, como no presente caso.

Constatou que à fl. 155 dos autos consta declaração da empresa autuada, dando conta que *“em atendimento á intimação postada no DTE sob o código 8565 informa as operações para as quais houve o registro contábil regular, mesmo diante da omissão do registro fiscal: NF's 5796, 1007, 2262, 416, 10436, 12791, 30822, 31229, 2252, 4188, 2349, 2453, 51, 8117 e 8213.*

*Para as demais operações não houve registro contábil regular”.*

Consta às fls. 156 a 204 cópia da mencionada intimação, na qual o autuante indica a data, o número do documento e a chave de acesso do mesmo.

Logo, em relação aos documentos fiscais enumerados, inexiste qualquer dúvida, vez confessada a prática objeto da acusação, por parte da empresa autuada.

À vista de tal documento, refuto a alegação de que houve transformação da presunção relativa em absoluta, pelo simples fato de que nesta última, não se admite prova em contrário, o que no caso presente, aconteceu, diante da constatação da própria autuada de registro contábil das notas fiscais que enumerou.

Também não posso dar guarida ao argumento de que não foi obedecido o teor do artigo 145 do CTN, o qual, inclusive, foi copiado erroneamente pela defesa. E justifico. Primeiro não houve erro de direito, e sim de fato, devidamente ajustado, diante da argumentação e prova produzida, inclusive em benefício do contribuinte, implicando na redução do valor lançado. Segundo, pelo fato de que não se está aqui a falar em lançamento complementar ou agravamento do

lançamento, e sim, em mero ajuste de valor que vai ao encontro de argumento trazido na impugnação apresentada.

Da mesma forma, não acolho o argumento da impossibilidade de provar fato, ou seja, produzir a prova negativa, arguida pela autuada, uma vez que a mesma, consultando os seus registros fiscais e contábeis, firmou declaração, reproduzida acima, indicando notas fiscais que não tiveram registro fiscal e contábil, e notas fiscais que não tiveram registro fiscal, mas tiveram o registro contábil.

Quanto ao pedido para intervenção no feito pela Procuradoria Geral do Estado, através da sua Procuradoria Fiscal, na condição de *custus legis*, nego o mesmo, diante do fato de que, nos termos do artigo 118 do RPAF/99 tal possibilidade seria possível, nos termos da alínea “a” do inciso I, quando solicitado pelo relator, o que não é o caso, vez inexistir qualquer dúvida jurídica a ser dirimida, ou qualquer saneamento ou desobediência à norma legal que a justifique.

Em relação a eventual prejuízo trazido ao sujeito passivo, pela não possibilidade de usufruir da redução de multa prevista na legislação, esclareço que nada impede que o mesmo, fazendo os cálculos que entendesse corretos, fizesse o reconhecimento parcial do débito no período prevista para a ocorrência da redução de 90% da multa, ainda que tais valores estivesse por ocasião do julgamento sujeitos a alterações, o que seria apenas e tão somente um exercício regular de direito.

Quanto a aplicação da proporcionalidade, com base nos elementos de prova trazidos aos autos, o autuante realizou os necessários ajustes, contra os quais o sujeito passivo não se insurgiu quando de sua manifestação, embora não possa acolher tais valores revisados pelo autuante em sede de informação fiscal.

Isso diante do fato de que, conforme afirmado na própria peça exordial, pelo autuante, 100% das saídas efetuadas pela empresa autuada são tributadas, e no presente caso, reitero, se tratando de presunção, as saídas omitidas são tidas como internas, justamente pelo fato de não se saber a quem as mercadorias omitidas foram destinadas, sendo que a legislação estipula que em tais casos, a operação é tida como interna, aplicando-se as alíquotas correspondentes.

A respeito de tal matéria, oportuno transcrever trecho de decisão contida no Acórdão CJF 0010-12/13, julgado em 18 de fevereiro de 2013, no qual figura como autuada a mesma empresa Engeflex, onde assim se posicionou a então Conselheira Mônica Maria Roters, ao apreciar a argumentação recursal, igualmente relativa a presunção, a qual é literalmente igual à do presente lançamento:

*“Ainda em relação à infração 1, pede novamente a empresa de que seja observada a proporcionalidade de suas transações comerciais para aplicação das alíquotas sobre a base de cálculo apurada. Nesta sua argumentação, apresenta demonstrativos de como deve agir o fisco em relação às suas operações comerciais e apresenta os percentuais que entende correto pois, como disse, baseados no Registro 50 dos seus arquivos magnéticos (SINTEGRA). Discute, ainda, toda a legislação apresentada pela JJF, afirmando de que a norma regulamentar correta a ser aplicada seria aquela do art. 50, § 3º, c/c art. 632, VII, “2-1. Ainda expõe seu entendimento a respeito das determinações do art. 40, §§ 3º e 4º, da Lei nº 7.014/96, fala sobre o arbitramento da base de cálculo, para desaguar na afirmativa de que em situações de presunção de saídas deve ser respeitada a proporcionalidade das alíquotas aplicadas em relação à natureza de suas operações comerciais, ou seja, operações internas, interestaduais e aquelas com alíquota de 7%.*

*Observo, inicialmente, que a Lei nº 7.014/96 dispõe que a mercadoria oculta ao fisco por qualquer artifício sem documentação que comprove sua origem ou o pagamento do imposto devido constitui infração à norma tributária. Estas são as disposições do seu art. 40, § 4º, não tendo pertinência a afirmativa do recorrente de que este parágrafo da lei diz respeito a irregularidades detectadas no trânsito de mercadorias.*

*E, como anteriormente explicitado, a infração ora em lide diz respeito a omissões de saídas de mercadorias desacobertadas de notas fiscais, operações estas que não se pode determinar nem a origem das mercadorias, nem tampouco, se tem conhecimento do destinatário da operação comercial. Em assim sendo, impossível se determinar operações com alíquotas diferenciadas.*

*Neste caso considera-se que a mercadoria foi posta em circulação dentro deste Estado, ou seja, foi realizada uma operação comercial interna e não interestadual, já que não existe tal comprovação. Em assim sendo, as determinações do art. 15, § 3º, da Lei nº 7.014/96 estão sendo obedecidas.*

*Por outra banda, a legislação dá o norte para que a fiscalização possa aplicar uma proporcionalidade na apuração do imposto nos casos que especifica. Sendo assim, quando uma empresa, costumeiramente, comercializa com mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária ou mercadorias isentas, já que, no primeiro caso a fase de tributação encontra-se encerrada quando de suas saídas, e no segundo caso não existe imposto a ser recolhido, aplica-se a proporcionalidade. Este é caso da Instrução Normativa nº 57/2007 e dos exemplos de Acórdãos deste CONSEF trazidos pelo recorrente e que não tem qualquer conexão com a alíquota a ser aplicada. No específico caso, inclusive, a alíquota é a interna, ou seja, 17%.*

*Podemos verificar, também que no caso de uma empresa que apure o imposto pela sua receita bruta, o percentual a ser aplicado (que na verdade não é uma alíquota) é aquele em que se insere a empresa, pois, indistintamente, o cálculo do imposto é assim apurado. Este, em qualquer momento, é o caso do recorrente.*

*Quando a discussão que o recorrente trouxe aos autos a respeito das determinações do art. 50, § 3º combinado com o art. 632, VII, I ou 2.1 da norma regulamentar, é discussão que neste momento não tem procedência, pois e mais uma vez, as operações de saídas omitidas são consideradas como postas dentro do Estado. Ou seja, é situação específica.*

*Por fim quanto ao Acórdão da 4ª JJF, prolatado em 1999, concedendo a proporcionalidade relativa a “cesta básica”, em primeiro é Decisão de 1ª Instância que pode ter sido, ou não, reformatada. Em segundo, é Decisão relativa a situação em que o recorrente não se encontra inserido.*

*Por tudo exposto a Decisão de 1º Grau quanto à infração 1 é mantida, não sendo pertinentes os argumentos recursais para desconstituir-la”.*

Por tais fatos, e estribado na argumentação desenvolvida, julgo o lançamento procedente.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269358.3006/16-6** lavrado contra **ENGEFLEX BAHIA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$173.126.68**, acrescido da multa de 100% prevista no artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2017

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA