

**A.I. Nº** - 293872.0005/18-9  
**AUTUADO** - VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A  
**AUTUANTE** - MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 07.05.2019

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0089-02/19**

**EMENTA: ICMS. 1. ALÍQUOTAS. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS EM RAZÃO DE APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO NAS SAÍDAS DE MERCADORIAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. AS saídas de mercadorias destinadas a empresas de construção civil, a partir de 01/01/16, pela vigência do Decreto nº 16.434/15, que extingue o regime simplificado de tributação para empresas de construção civil e veda a inscrição das mesmas no cadastro de contribuintes do ICMS, devem ser tributadas normalmente como se destinadas a não contribuintes do imposto. A empresa destinatária não gozava da isenção prevista no art. 264, inciso LIV do RICMS/2012 – Convênio ICMS 94/2012. As alegações do sujeito passivo não se fizeram acompanhar de provas que atestassem as ocorrências citadas na peça defensiva. Mantida a infração. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. MERCADORIAS COM TRIBUTAÇÃO NORMAL. Infração caracterizada. b) FALTA DE RETENÇÃO NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO. A lei atribui ao estabelecimento autuado a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente às operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de diligência e perícia técnica. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração lavrado em 20/12/2018, exige crédito tributário no valor histórico de R\$832.798,24, acrescido das multas de 60% e 100%, pela constatação das infrações seguir descritas.

**INFRAÇÃO 01 – 03.02.02** – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, referente ao período de janeiro de 2016 a maio de 2017. Valor exigido R\$722.187,74, multa de 60% tipificada no artigo 42, inciso II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: artigos 15, 16 e 16-A da Lei nº 7.014/96.

O autuante complementa, informando que *“Foi constatado que a empresa efetuou vendas de mercadorias com alíquota do ICMS de 0% quando o correto seria 17% e 18%. O artigo 484 do Decreto 16.434/2015 alterou o RICMS/BA vedando a inscrição de empresas de construção civil no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia. A partir de 01/01/2016, com a exclusão e descredenciamento na SEFAZ, as empresas destinatárias das mercadorias autuadas não mais possuíam a condição de fruição do benefício da isenção previsto no artigo 264, inciso LIV do RICMS/BA, conforme textos legais anexos.”*

**INFRAÇÃO 02 – 04.05.01** – Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, referente ao período de dezembro de 2015, dezembro de 2016 e dezembro de 2017. Valor exigido R\$85.479,30, multa de 100% tipificada no artigo 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 2º, inciso I; art. 23-B da Lei nº 7.014/96 c/c art. 83, inciso I do RICMS/2012 e artigos 4º e 5º da Portaria nº 445/98.

Complementa o autuante que a *“Infração demonstrada no Anexo deste Processo Administrativo Fiscal. Foi anexado ao Auto de Infração e também fornecido ao contribuinte um CD AUTENTICADO, contendo os relatórios gerados nesta infração, em função do grande volume de registros.”*

**INFRAÇÃO 03 – 04.05.11** – Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, referente ao período de dezembro de 2015, dezembro de 2016 e dezembro de 2017. Valor exigido R\$25.131,20, multa de 60% tipificada no artigo 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 8º, inciso II; art. 23, inciso II da Lei nº 7.014/96.

Complementa o autuante que a *“Infração demonstrada no Anexo deste PAF. Foi anexado ao Auto de Infração e também fornecido ao contribuinte um CD AUTENTICADO, contendo os relatórios gerados nesta infração, em função do grande volume de registros.”*

O autuado, através de seus advogados impugna o lançamento, fls. 155 a 169, onde inicialmente descreve a infração, demonstra a tempestividade da defesa e passa a apresentar os argumentos a seguir relatados.

Afirma que para afastar qualquer dúvida acerca da legalidade na sua conduta, demonstrará que efetuou os recolhimentos na forma prevista na legislação, portanto, requer preliminarmente a suspensão de exigibilidade do crédito reclamado pela aplicação dos artigos 151, inc. III e 206 do CTN, que reproduz, sob pena de afronta aos artigos 5º, inc. LV, e 146 da Constituição Federal.

Passando a abordar o mérito da autuação referente a infração 01, assevera que não infringiu as normas do Regulamento de ICMS, posto que todos os atos foram praticados, tendo sempre observado a legislação mais adequada para recolher os seus tributos, tanto com relação às hipóteses de incidência, quanto no que se refere à base de cálculo.

Assim, entende necessária uma análise dos livros fiscais com o propósito de comprovar o descabimento da autuação fiscal, haja vista *“...que os erros existentes já foram sanados no mesmo período.”*, assim sendo, diz, não haver valores a título de ICMS a serem exigidos pelo Fisco.

Ressalta que o auto de infração, em debate, é desprovido de documentos que suportem as acusações. Evocando o art. 112 do CTN, defende que a interpretação da legislação tributária deverá sempre ser a mais favorável ao contribuinte, quando houver dúvidas quanto a infração, cabendo ao Fisco o dever de provar o que alega.

Salienta que se trata de medida de direito e de justiça, pois o ônus da prova é de quem acusa, e alegar sem provar é o mesmo que não alegar. A inversão do ônus da prova na legislação brasileira é rara e ligada à fragilidade da parte que faz a alegação.

Acrescenta não se tratar do caso em discussão, onde o Estado tem poder para atuar na obtenção das provas necessárias, pois, de acordo com o Código Tributário Nacional, no art. 142, transcrito, a prova no âmbito tributário, compete privativamente à autoridade fazendária que procede ao lançamento, sendo esta responsável por fornecer as provas do fato que alega.

Recorre as lições de José Eduardo Soares de Mello, e ressalta que “...no lançamento de tributos, o ônus da prova cabe ao poder público por competir-lhe, de modo privativo e obrigatório, a constituição do crédito tributário, compelindo-o à comprovação da existência de todos os elementos componentes do fato tributário.” (In: Lançamento” – Caderno de Pesquisas Tributárias, Resenha Tributária, vol. 12 p. 96), assim como de Susy Gomes Hoffmann (In: Teoria da Prova no Direito Tributário. Copola Editora. 1999. Pág. 182).

Cita e reproduz os artigos 194, 195, 197, 199 e 200 do CTN, para destacar que para instruir com provas o seu procedimento, os dispositivos transcritos preveem procedimentos fiscalizatórios amplamente favoráveis, inclusive, a utilização de força policial, caso necessária. Então, infere que dessa interpretação sistemática, que o procedimento de lançamento tributário tem como regra o dever da autoridade fiscal em instruir e provar as acusações.

Evoca entendimento do Professor Hugo de Brito Machado, segundo o qual “...não se aplica ao lançamento tributário a doutrina segundo a qual os atos administrativos gozam de presunção de validade, cabendo sempre ao particular o ônus das provas dos fatos necessários a infirmá-los. O tributo somente é devido se ocorrer o fato que, nos termos da lei, cria a obrigação tributária correspondente. Seria, assim, um absurdo admitir que o contribuinte teria de pagar um tributo apenas por que não teve condições de provar a inoccorrência de determinado fato.” (In: Processo Administrativo Fiscal, Ed. Dialética, vol. I. p. 85).

Discorre acerca da decisão do Superior Tribunal de Justiça, como já fizera o Tribunal Federal de Recursos, oportunidade que pacificou o entendimento de que a presunção de legitimidade do auto de infração somente ocorre quando o Fisco demonstra e comprova nos autos a metodologia seguida para o lançamento, que deve ser motivado, transcrevendo trecho da ementa do TFR - 5ª Região, REO 116.477-AI, Rel. Min. Geraldo Sobral: DJU de 24/09/87.

Ressalta que a acusação de que “recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas”, há necessidade de que seja comprovada por meio de perícia/diligência fiscal para a indispensável manutenção da segurança jurídica, oportunidade que requer a realização das mesmas, para ficar esclarecido em definitivo que não ocorreram os fatos imputados, em respeito ao princípio da verdade material.

Ao se referir as infrações 02 e 03, reproduz o argumento da acusação de que não houve a devida escrituração fiscal das operações de saída e entrada de mercadorias.

Explica que a suposta ausência de escrituração decorre, tão somente, de erro contábil, pois as notas fiscais de entrada nº 807.474, 807.525, 807.552 e 807.568 escrituradas em 2016, se referem a movimentação no estoque que ocorreu em 2015, conforme *print* de tela apresentada a título de amostragem.

Complementa que esta é a mesma situação a referente aos materiais 6129061 e 6129062 – ARG. PASTILHA e ARG. BLOCOS, respectivamente, cujas notas foram emitidas em 2016, porém, a movimentação no estoque ocorreu em 2015, conforme *print* anexado.

Em relação ao material 6054227, diz que houve entrada de estoque lançada em 2016, porém o valor foi estornado em 2017, demonstrando *print* de tela da Conta Razão.

Conclui assim, que para outras notas e demais documentos, resta comprovado que em relação a determinadas notas fiscais escolhidas pela fiscalização, não houve falta de retenção ou falta de recolhimento de ICMS, como tenta fazer crer a fiscalização.

Requer que a defesa seja julgada procedente, extinguindo a exigência, tendo em vista a ausência do critério material da hipótese de incidência do tributo, que foi recolhido no percentual determinado pela legislação.

Assevera que não houve qualquer mercadoria comercializada sem o correspondente documento fiscal ou sem a respectiva escrituração, não ocorrendo nenhuma omissão, acusação que deverá ser provada em diligência e realização de prova pericial, a qual demonstrará a lisura dos procedimentos realizados e a inexistência de qualquer saldo de ICMS a recolher.

Explana que na verdade, ocorreu o registro de mercadorias que ainda se encontravam em trânsito, visto que foram contabilizadas no estoque em momento diverso daquele que efetivamente ocorreram as entradas, daí a diferença apontada. Assim, deduz que houve apenas uma mera irregularidade na apuração do estoque, decorrente de erro material, o qual poderá ser corrigido de ofício pela autoridade administrativa.

Reforça o requerimento de realização de perícia/diligência fiscal, onde ficará comprovado o equívoco na autuação, posto que o caso é exclusivamente de erro, aferível e corrigível até mesmo de ofício pela Autoridade Fiscal, consoante os artigos 147, §2º e 149, inc. IV do CTN.

Realça a importância do princípio da verdade material, como um dos principais que norteiam o processo administrativo, para defender o dever do julgador em pesquisar exaustivamente se de fato ocorreu a hipótese prevista na norma, e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente verdadeiro, independente do alegado e provado.

Frisa que a verdade material decorre do próprio fim visado com o controle administrativo da legalidade, não havendo interesse subjetivo da administração no litígio, é possível o cancelamento do lançamento baseado em evidências trazidas aos autos.

Recorre ao jurista Hely Lopes Meirelles, referindo-se ao seu entendimento e conceito acerca do princípio da verdade material.

Afirma que na autuação não ocorreu a necessária apuração fiscal que comprova a ocorrência de qualquer tipo de irregularidade, resultando em um lançamento com base em suposições e conjecturas desprovidas de provas.

Serve-se de lição de Paulo Celso Bergstrom Bonilha, para justificar que o processo administrativo busca a verdade material e que para efeitos de prova, serão consideradas todas as provas e fatos, ainda que desfavoráveis à Fazenda Pública, mesmo que não tenham sido alegados ou declarados, desde que sejam provas lícitas.

Defende que as competências da Administração Tributária devem ser empregadas para que se revele a verdade material e o seu resultado deve ser reproduzido dentro do procedimento e do processo administrativo, a fim de garantir a segurança do ato administrativo do lançamento tributário.

Transcreve as lições do professor Ives Gandra Martins acerca na necessidade da busca da verdade material consubstanciada em provas.

Repisa o pedido de perícia técnica com o objetivo de persecução da verdade real e averiguação se de fato ou não, houve infringência da legislação tributária.

Volta a se referir ao doutrinador Hugo de Brito Machado acerca do princípio da verdade material, o qual decorre do princípio da legalidade, que determina: *“a Administração não pode agir baseada apenas em presunções, sempre que lhe for possível descobrir a efetiva ocorrência dos fatos correspondentes.”*

Afirma que o RPAF em seu art. 123, §3º, transcrito, contempla a possibilidade de realização de perícia técnica em nome do princípio da verdade material.

Ressalta que a ampla defesa e o contraditório são matérias de direito e garantia individual, sendo inadmissível o seu impedimento, que se praticado, viola o direito fundamental do contribuinte, tornando todo o processo administrativo passível de anulação.

Justifica o pedido de perícia afirmando que no âmbito do processo administrativo, não há espaço para a análise de livros fiscais, por se tratar de centenas e centenas de páginas com milhares de lançamentos contábeis. Entendimento este, exposto na jurisprudência do TRF da 5ª Região: AGTR 76190 CE 2007.05.00.020564-0. Relator: Desembargador Federal Marcelo Navarro. 4ª Turma. Julgado em 08/07/2008.

Volta a defender a realização de perícia em nome do princípio da verdade material e da economia processual, em observância a jurisprudência citada e ao art. 123, §3º do RPAF/99, pois a produção de prova pericial é indispensável para afastar todas as infrações apontadas relativas a rubricas contábeis a serem revisitadas.

Ratifica que efetuou o registro fiscal regular de suas operações, anotando todas as suas entradas e saídas, razão por que não prosperam as alegações, sendo imprescindível a produção de prova pericial a fim de averiguar-se a correção dos atos praticados.

Garante que isso conduzirá à declaração de procedência da impugnação, para se julgar improcedente o auto de infração, em todos os seus equivocados termos.

Adverte que estão sendo aplicadas multas em valores nitidamente confiscatórios em afronta às garantias constitucionais do contribuinte configurando-se típica violação aos direitos básicos constitucionais.

Destaca que as autoridades públicas brasileiras, acostumaram-se a praticar atos em desacordo com o ordenamento jurídico vigente, em especial em desrespeito às garantias individuais dos cidadãos. Tal prática foi extinta, comprovada pelo fato de que com o contencioso administrativo abre-se a oportunidade para que todos possam defender-se perante aquele que pratica o ato.

Alerta ser equivocado e exagerado as multas aplicadas, de 60%, 100% e até mesmo 150%, por utilizar índices absurdamente elevados e fora da realidade e normalidade prevista pela legislação vigente.

Aduz que as multas assumem o caráter confiscatório, cuja ilegitimidade de mesmas absurdamente elevadas já é reconhecida nas decisões do Poder Judiciário que as tem reduzido, corrigindo esta distorção confiscatória, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal onde reconhece a auto aplicabilidade do princípio da vedação do confisco em se tratando de aplicação de multa moratória fiscal no julgamento do Recursos Extraordinários nº 91.707 e nº 81.550.

Relembra lições do Professor Rui Barbosa Nogueira acerca dos atos que reputa absurdos praticados através da presente notificação.

Ressalta ser nítido o caráter confiscatório da multa aplicada, ficando latente a sua inconstitucionalidade, por afronta direta ao artigo 150, inc. IV da Constituição Federal, portanto, deve-se atentar para o fato de que, por mais que assuma caráter punitivo, a multa não pode gerar a incapacidade de agir economicamente, devendo ela ser antes proporcional e corresponder a um valor compatível com a realidade dos fatos.

Destaca que a Constituição em seus artigos 145, §1º, e 150, inc. IV, veda o confisco que, embora dirigidos literalmente aos impostos, se aplicam a todo o sistema tributário, atingindo por inteiro o crédito tributário.

Requer que as multas devem ser corrigidas, para o patamar de 10% (dez por cento) e que seja:

- a) Recebida a impugnação, posto que tempestiva, em seu efeito suspensivo da exigibilidade de todo montante;
- b) Deferida a prova pericial/diligência fiscal requerida, visto que imprescindível para o deslinde da questão suscitada;

c) Julgada procedente a impugnação apresentada, declarando-se a improcedência do auto de infração.

Requer ainda provar o alegado por todos os meios em direito admitidos, especialmente apresentação de novos documentos, diligências e perícia técnica, já requerida.

Declara que as cópias anexas são autênticas, idênticas aos documentos originais, por aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, do art. 425, inc. IV do CPC/15.

O autuante presta a informação fiscal às fls. 190 a 192, onde após reproduzir as infrações e os argumentos defensivos, ao abordar a infração 01, diz que foi constatado que a autuada efetuou vendas de mercadorias com a alíquota de ICMS de 0%, quando o correto seria 17% e 18%.

Explica que o art. 484 do Decreto 16.434/2015, que alterou o RICMS/BA, veda a inscrição estadual de empresas de construção civil no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, a partir de 01/01/2016, com a exclusão e descredenciamento na SEFAZ, portanto, as empresas destinatárias das mercadorias autuadas não mais possuíam a condição de fruição de isenção, prevista no artigo 264, inciso LIV do RICMS/2012, de forma que as mercadorias destinadas a estes estabelecimentos, deveriam ser tributadas normalmente.

Afirma que foram anexados aos autos e entregues cópias ao contribuinte, os demonstrativos das notas fiscais autuadas, contendo as datas de emissão; numeração; descrição por item e valores. Constatam ainda na autuação, os textos legais referentes à infração, além de pareceres tributários emitidos pela SEFAZ referentes às consultas dos destinatários das mercadorias autuadas, o que comprova a infração apontada.

Mantém integralmente da infração 01.

Quanto as infrações 02 e 03, lembra que a autuada argumenta que houve o registro de mercadorias que ainda se encontravam em trânsito, visto que foram contabilizadas no estoque em momento diverso daquele que efetivamente ocorreram as entradas, daí a diferença apontada, apresentando exemplos.

Destaca que a autuada contesta o levantamento quantitativo dos estoques, com a alegação de que algumas notas fiscais de entradas de mercadorias foram registradas no estoque em 2015, ou seja, antes do efetivo ingresso das mercadorias no estabelecimento, que somente ocorreu em 2016.

Afirma que o argumento defensivo não deve prosperar, haja vista que como reconhecido pela própria autuada, as mercadorias encontravam-se em trânsito, portanto, no dia 31 de dezembro, data adotada como marco final do levantamento de estoque em exercício fechado, essas mercadorias não poderiam ser inventariadas como fisicamente no estoque e, muito menos, ter sido consideradas como ingressadas no estabelecimento autuado, ou seja, as operações em trânsito somente devem constar no registro de estoque no exercício em que ingressarem fisicamente em seu estabelecimento.

Acentua que o levantamento quantitativo é o resultado de uma equação matemática com base nas notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, bem como das quantidades consignadas no livro Registro de Inventário do exercício anterior (estoque inicial e final). O “RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, elencava, em seu artigo 330, as regras para a escrituração do livro Registro de Inventário”, que transcreve.

Conclui que pelas normas regulamentares reproduzidas, verifica-se que os quantitativos lançados no livro fiscal, deveriam ser aqueles existentes na data do balanço ou no último dia do ano civil, tendo em vista que o livro Registro de Inventário atesta uma situação fática estanque, não sendo possível o registro de algo ainda não existente no estoque físico no momento do balanço, a não ser que o contribuinte tivesse escriturado tais mercadorias como “produtos em trânsito ou em poder de terceiros”, o que não foi feito.

Opina pelo não acolhimento dos argumentos defensivos, devendo as infrações 02 e 03 serem mantidas integralmente.

Defende a procedência total do auto de infração.

É o relatório.

## VOTO

O auto de infração em discussão foi lavrado para exigir ICMS em razão da constatação de três infrações.

A primeira por recolhimento a menor do ICMS em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, a segunda pela falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, e a última pela falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, ambas apuradas através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Inicialmente, verifico que o lançamento foi realizado em estrita observância às normas legais e regulamentares. A descrição da infração se apresenta clara, tendo o autuante relatado de forma detalhada os fatos que ocasionaram a infração.

É possível se determinar com precisão a natureza das infrações, o autuado e o montante do débito tributário em consonância com o que determina o art. 142 do CTN.

O sujeito passivo recebeu cópia do auto de infração, do demonstrativo de débito, dos levantamentos, inclusive gravados em mídia digital, conforme recibo às fls. 151 e 152, entregues via Aviso de Recebimento dos Correios – AR, fl. 153, o que permitiu o pleno exercício do direito de ampla defesa e do contraditório, fato comprovado pela impugnação apresentada abordando todos os pontos da autuação.

Portanto, inexistente qualquer vício ou falha que contamine de nulidade o auto de infração, assim como a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Rejeito preliminarmente o pedido de realização de diligência por entender que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste órgão de julgamento administrativo, consoante art. 147, inc. I, do RPAF/99. Ademais, se deferido o pedido, a diligência se destinaria a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estão na posse da autuada, cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ela juntada aos autos.

Saliento, ainda, que o contribuinte não trouxe aos autos nenhum documento ou prova que, de forma ainda que diminuta, pudesse convencer este órgão julgador da necessidade de realização de diligência.

De igual forma, indefiro o pedido de perícia técnica formulado pela autuada por não encontrar respaldo do RPAF/99, conforme as regras estabelecidas no inc. II do art. 147, ou seja, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos e são desnecessárias em vista de outras provas produzidas.

Ressalto que o argumento apresentado pela defesa para justificar o pedido de diligência e perícia técnica contido na afirmação de que “*No bojo de um processo administrativo, não há espaço para a análise de livros fiscais.*” por trata-se “*...de centenas e centenas de páginas com milhares de lançamentos contábeis, os quais somente uma perícia poderia atestar a idoneidade.*”, não tem sustentação, face a sistemática adotada atualmente nos procedimentos de auditoria fiscal e exames de registros e documentos fiscais que ocorrem com base exclusivamente em dados digitais, viabilizada pelo emprego maciço de tecnologia da informação com a utilização de

programas e *softwares*, que permitem o exame de centenas de milhares de registros fiscais e contábeis de forma rápida, segura e eficaz.

Na infração 01, o ICMS foi lançado em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, consoante o demonstrativo impresso às fls. 13 a 32 e em meio magnético, entregues ao contribuinte, conforme fl. 09, que reputo se tratar de prova incontestada da acusação, contrariando o argumento da defesa de que a infração carece de provas, pois elas estão claramente expostas e demonstradas.

O levantamento que serve de base para o lançamento, fls. 14 a 32 contempla as operações realizadas pela autuada relativas a vendas de mercadorias tributáveis destinadas a uma única empresa com atividade econômica 42.12000 - CONSTRUÇÃO DE OBRAS DE ARTE ESPECIAIS, inscrita no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica sob o nº 61.522.512/0055-03 e razão social CONSTRUÇÕES E COMERCIO CAMARGO CORREA S/A.

Assim, na infração 01, foram arroladas as operações de vendas de mercadorias tributáveis, realizadas pela autuada com isenção do imposto, em afronta a legislação.

As pessoas jurídicas com atividades econômicas de construção civil, até 31/12/2015, estavam autorizadas a se inscreverem no Cadastro de Contribuintes do ICMS na condição NORMAL, considerada como tal, aquelas que se encontravam inscrita em um dos códigos de atividade econômica – CNAE, compreendidos nas classes das divisões 41 a 43, conforme art. 485 do RICMS/2012.

O Decreto nº 16.434, de 26/11/15, com efeitos a partir de 01/01/16, alterou o Capítulo XLIX do RICMS/2012, extinguindo o regime simplificado de tributação para empresas de construção civil e vedando a inscrição das mesmas no cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, passando o art. 484, a ter a redação reproduzida a seguir.

*Art. 484. Fica vedada a inscrição de empresas de construção civil no Cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, ainda que declare alguma atividade secundária sujeita ao ICMS.*

*§1º A empresa de construção civil que comprovar exercer alguma atividade secundária sujeita ao ICMS deverá constituir estabelecimento filial exclusivamente com essa atividade, com CNPJ próprio, a fim de obter a inscrição no Cadastro de contribuintes do ICMS, podendo ser localizada no mesmo endereço onde realiza as atividades sujeitas ao ISS.*

*§2º A empresa de construção civil que adquirir mercadoria de terceiro poderá autorizar o fornecedor a remetê-la diretamente para a obra, desde que no documento conste a indicação expressa do local, dentro do Estado, onde será entregue a mercadoria.*

Desta forma, a partir de 01/01/16, o tratamento tributário atribuído às empresas de construção civil nas operações mercantis, passou a ser o mesmo dado a não contribuintes do ICMS com as alíquotas aplicáveis a cada caso.

Consta nos autos, à fl. 36, cópia do Parecer nº 8465/2016, emitido pela Secretaria da Fazenda, em resposta ao requerimento da empresa destinatária das mercadorias, negando o pedido de reconhecimento da condição de contribuinte do ICMS.

O pedido foi indeferido em 07/04/2016, cujo parecer foi disponibilizado no Sistema de Pareceres Tributários – CPT, cuja ementa segue reproduzida.

*Pedido de reconhecimento da condição de contribuinte do ICMS. Impossibilidade. Alteração do dispositivo regulamentar - Dec. 16.434/2015 - veda a inscrição de empresa de construção civil no cadastro de contribuintes do Estado. Pelo INDEFERIMENTO na forma do parecer.*

Justificando o indeferimento, a Secretaria da Fazenda explica a razão, assim como as consequências da decisão.

*“Construções e Comércio Camargo Correa S/A, CNPJ/MF de n.º 61.522.512/005-03, anteriormente inscrita no cadastro de contribuinte deste Estado sob n.º 120.729.234, agora na situação baixado, requer, por seus procuradores, o reconhecimento da sua condição de contribuinte de ICMS neste Estado, petição inicial deste.*



*Posteriormente, em requerimento adicional, processo SIPRO 041.262/2016-3, folha 37 deste, retifica o pedido solicitando que “seja autorizada a manutenção do benefício de suspensão do ICMS” anteriormente concedido.*

*O Decreto 16.434/2015 alterou o RICMS/BA, em especial o artigo 484, que passa a ter a seguinte redação: “Art. 484. Fica vedada a inscrição de empresas de construção civil no Cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia.”. Tal alteração retira a empresa requerente do universo de contribuintes do Estado da Bahia. Ver folhas 38 a 40 em anexo.*

*A condição de contribuinte não mais existe. A situação jurídica do requerente não é mais a mesma de quando do exame dos processos 215.212/2014-0 e 194.478/2018-8 aqui por ele citados. Com a sua exclusão do cadastro de contribuinte por força da aplicação de dispositivo regulamentar fica ausente a condição de fruição dos benefícios previstos no artigo 264, inciso LIV, aqui pretendido pelo requerente.”*

Não por acaso, ao mesmo pedido, foi adicionado outro requerimento no sentido de que “seja autorizada a manutenção do benefício de suspensão do ICMS”, anteriormente concedido. Pleito, também indeferido.

A pretendida “suspensão do ICMS” trata-se do benefício fiscal de isenção, previsto para as operações que destinavam mercadorias a empresa inscritas no cadastro de contribuintes, na forma do art. 264, inciso LIV do RICMS/2012, cujo teor transcrevo.

*Art. 264. São isentas do ICMS, podendo ser mantido o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações ou prestações:*

*(...)*

*LIV - as operações internas e interestaduais, bem como as aquisições interestaduais relativamente ao diferencial de alíquotas, com bens e mercadorias destinados a sistemas de trens urbanos e metropolitanos (metrô) e demais redes de transportes públicos sobre trilhos de passageiros, sendo que (Conv. ICMS 94/12):*

*a) o disposto neste inciso aplica-se na importação de produtos sem similar produzidos no País, cuja inexistência de similaridade seja atestada por órgão federal competente ou por entidade representativa do setor produtivo de máquinas e equipamentos, com abrangência em todo o território nacional;*

*b) a fruição do benefício de que trata este inciso fica condicionada:*

*1 - à comprovação do efetivo emprego das mercadorias e bens na construção, manutenção ou operação das redes de transportes públicos de passageiros sobre trilhos;*

*2 - a que o destinatário localizado no Estado da Bahia esteja credenciado pelo titular da Diretoria de Administração Tributária da região do seu domicílio fiscal;*

A autuada, ao realizar vendas de mercadorias a uma empresa de construção civil que gozava da isenção do ICMS, prevista no art. 264, inciso LIV do RICMS/2012, Convênio ICMS 94/2012, mesmo em data posterior a 31/12/2015, continuou a aplicar o benefício do qual a destinatária não mais podia usufruir, tendo esta última, conhecimento do fato em razão do indeferimento do pedido já mencionado.

Cabe ressaltar, que a empresa adquirente perdeu tal condição de isenção, em função da mencionada alteração do RICMS/2012, pois, para o usufruto do benefício fiscal, as empresas deveriam estar credenciadas pelo titular da Diretoria de Administração Tributária da região do seu domicílio fiscal, consoante item 2, alínea “b” do inc. LIV do art. 264.

Destaco que a autuada não trouxe aos autos provas ou documentos capazes de elidir a infração, restando a seus argumentos contestar a acusação por falta de provas e que “...faz-se necessária uma análise aos livros fiscais da empresa, no intuito de comprovar que não cabe esta autuação fiscal, posto que os **erros existentes** já foram sanados no mesmo período...” (grifei).

O destacado argumento defensivo, com fulcro da necessidade do Fisco promover as provas que sustentem a acusação, conforme se depreende, se encontram em posse da autuada, pois tratam-se dos registros da Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitidas pelo próprio contribuinte.

Resta concluir que a destinatária das mercadorias não estando, à época da ocorrência dos fatos geradores, inscrita no Cadastro de Contribuintes, tampouco gozando do benefício de isenção do

ICMS previsto no art. 264, inc. LIV do RICMS/2012, por não preencher o requisito exigido no item 2 da alínea “b” do citado dispositivo regulamentar, não poderia a autuada promover venda de mercadorias tributáveis com isenção do ICMS.

Ressalto que a autuada, tendo a oportunidade de demonstrar possíveis equívocos da fiscalização, não trouxe aos autos nenhum elemento, documento ou fato que elidisse a acusação.

As operações alcançadas pela autuação não foram tributadas como determina a legislação, portanto, a infração 01 exige o crédito tributário decorrente dessas operações conforme constam nos documentos emitidos pela autuada e constantes na sua Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Pelo exposto, voto pela subsistência da infração 01.

Quanto as infrações 02 e 03, a autuação exige o ICMS, normal e por substituição tributária, pela constatação, em levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, de saídas de mercadorias sem documentação fiscal.

A autuada alegou em sua defesa que “...a suposta ausência de escrituração decorre, tão somente, de **erro contábil**, pois as notas fiscais de entrada nº 807474, 807525, 807552 e 807568 escrituradas em 2016, se referem a movimentação no estoque que ocorreu em 2015...” apresentando a título de amostragem telas de seus registros. Justifica que “...ocorreu é que houve o registro de mercadorias que ainda se encontravam em trânsito, visto que foram contabilizadas no estoque em momento diverso daquele que efetivamente ocorreram as entradas, daí a diferença apontada...”.

O levantamento de estoques foi realizado em relação as mercadorias: CIMENTO CP II-Z-32-POTY-50KG, CIMENTO CP II-Z-32 RS-POTY-50KG, CIMENTO CP II-F 32-GRANEL, ARGAMASSA CERÂMICA EXTERNA (ACII) – 20 KG, ARGAMASSA PASTILHAS – 5KG e ARGAMASSA BLOCOS DE VIDRO – 5KG conforme levantamentos apensos aos autos às fls. 43 a 145 e gravados em mídia digital à fl. 42, cujos dados foram extraídos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, transmitida pelo próprio contribuinte.

O autuante demonstra em relação a cada item nos levantamentos todas as entradas, todas as saídas e os dados registrados no Livro de Inventário nos exercícios de 2015, 2016 e 2017.

Do exame dos autos, constato que carece de prova o argumento da autuada, de que os estoques foram considerados em duplicidade, pelo fato da entrada das mercadorias terem sido supostamente lançadas em seu sistema de estoques no mesmo momento em que a saída foi efetuada no estabelecimento remetente, conquanto, as notas fiscais de entradas tenham sido escrituradas no livro de entradas apenas no exercício seguinte.

É cediço que o levantamento quantitativo de estoque é o resultado de uma equação matemática com base nas notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, bem como das quantidades consignadas no livro Registro de Inventário do exercício anterior, estoque inicial e do final do exercício o estoque final objeto do levantamento, ou seja, estoque inicial, mais entradas, menos as saídas, igual ao estoque final (Estoque Inicial + Entradas – Saídas = Estoque Final).

Considerado que a autuada alega na impugnação “que ocorreu é que houve o registro de mercadorias que ainda se encontravam em trânsito, visto que foram contabilizadas no estoque em momento diverso daquele que efetivamente ocorreram as entradas, daí a diferença apontada” e que “Nesse sentido, nota-se que houve apenas mera irregularidade na apuração do estoque, decorrente de erro material”, cabe destacar o que preceitua RICMS/2012 acerca da matéria.

O RICMS/2012, em seu artigo 225, estabelece as regras para a escrituração do livro Registro de Inventário, *in verbis*.

*Art. 225. O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço (Conv. S/Nº, de 15/12/70).*

(...)

*§ 2º No livro referido neste artigo, serão também arrolados, separadamente:*

*I - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros;*

*II - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento.*

(...)

*§ 4º Os lançamentos serão feitos nas colunas próprias, da seguinte forma:*

(...)

*III - coluna “Quantidade”: quantidade em estoque na data do balanço;*

(...)

*§ 7º A escrituração deverá ser efetuada dentro de 60 dias, contados da data do balanço referido no caput deste artigo ou, no caso do § 6º, do último dia do ano civil.*

Da leitura dos dispositivos transcritos, resta concluir que os quantitativos lançados no livro de inventário deverão ser aqueles existentes na data do balanço ou no último dia do ano civil.

Logo, de forma correta, o autuante considerou no levantamento a quantidade dos produtos lançados no livro Registro de Inventário, como os existentes no estoque físico, consoante prevê a legislação.

Os registros constantes do livro Registro de Inventário, atestam um retrato estanque, no momento do balanço do estoque do contribuinte, não sendo admissível, tampouco possível, registrar a existência de algo através da escrituração que ainda não existe no estoque físico. Este fato seria possível se o contribuinte procedesse a escrituração de tais itens, conforme previsto no RICMS/2012, ou seja, separadamente as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros ou de terceiros, em poder do estabelecimento, o que não ocorreu.

Desta forma, a autuada, com os argumentos apresentados não logrou êxito em explicar e nem comprovar as diferenças apuradas em seu estoque, como no caso concreto de omissões de saídas, sendo inócua a realização de perícia ou de diligência, cujas explicações nem o próprio sujeito passivo as possui.

Verifico que o autuante, nos levantamentos, observou as diretrizes estribadas na Portaria nº 445/98, constatando a omissão de saídas mediante roteiro de auditoria aplicado a um determinada período, para cada item examinado, identificado pelo código próprio de referência, ao adicionar a quantidade do estoque inicial com a quantidade das entradas no exercício com notas fiscais e, do resultado apurado, subtrair a quantidade do estoque final existente, declarado pelo contribuinte no Registro de Inventário na sua EFD, determina a efetiva quantidade de saídas dessa mercadoria no período fiscalizado.

Para o exame da regularidade das operações e confirmação da efetiva quantidade de saídas dessa mercadorias é comparada com a quantidade de saídas com notas fiscais, no mesmo exercício, apurando-se a diferença quantitativa de saída ou de entrada sem nota fiscal da mercadoria examinada, a qual foi identificada conforme apurado no levantamento fiscal, sendo exigido ao sujeito passivo, o imposto não recolhido, por se ter apurado omissão de saída de mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal – infração 02 e as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária – infração 03, conforme demonstrativo às fls. 43 a 145 dos autos, cujas cópias foram entregues ao contribuinte.

Constato que o autuante demonstra o valor da base de cálculo, conforme previsto no art. 23-B da Lei nº 7.014/96 e art. 5º da Portaria 445/98.

Registro que a autuada já figurou como parte em outros Processos Administrativos Fiscais, sobre a mesma matéria, julgados procedentes e mantidos pelas Câmaras em julgamento de recurso voluntários, conforme Acórdão JJF nº 0005-05/12, decisão mantida na 1ª Câmara de Julgamento

Fiscal - Acórdão CJF nº 0261-11/13; Acórdão JJF nº 0015-06/16, decisão mantida na 1ª Câmara de Julgamento Fiscal - Acórdão CJF nº 0211-11/16, Acórdão JJF nº 0144-04/16, decisão mantida na 1ª Câmara de Julgamento Fiscal Acórdão CJF nº 0010-11/18 e Acórdão JJF nº 0212-04/13, decisão mantida na 2ª Câmara de Julgamento Fiscal Acórdão CJF nº 0345-12/14.

Conforme já demonstrado o argumento trazido aos autos pela autuada não servem de justificativa ou prova capaz de elidir a acusação fiscal, sendo subsistentes as infrações 02 e 03.

Quanto a alegação defensiva do caráter confiscatório das multas, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista na Lei nº 7.014/96.

Assim sendo, não há que se falar em multa confiscatória quando aplicada com base em dispositivo legal vigente, e no presente caso, a multa foi aplicada corretamente, pois está em perfeita sintonia com o fato apurado.

Quanto ao pedido de redução das multas ao patamar de 10%, indefiro em virtude de carecer esse órgão julgador de competência legal para o atendimento, haja vista que o art. 158 do RPAF/99 somente podem reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigações acessórias, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.

Quanto as alegações de inconstitucionalidade das multas, não devem ser apreciadas face as disposições do art. 125, inc. I do Código Tributário do Estado da Bahia – Lei nº 3.956/81 e art. 167, inc. I do RPAF/99, segundo a qual não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade.

Pelo exposto, 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 **293872.0005/18-9**, lavrado contra **VOTORANTIM CIMENTOS N/NE S/A** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$832.798,24**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$747.318,94 e de 100% sobre R\$85.479,30, previstas no art. 42, inc. II, alínea “a” e III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de maio de 2019.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – JULGADOR