

**PROCESSO** - A. I. N° 298951.0604/07-2  
**RECORRENTE** - SUPERMERCADOS CARDOSO LTDA. (O CARDOSINHO)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0314-01/07  
**ORIGEM** - INFAS JEQUIÉ  
**INTERNET** - 13/04/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0069-12/09

**EMENTA:** ICMS. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Comprovado pelo contribuinte ter efetuado o registro de parte das notas fiscais, bem como não ter sido a ele destinada outra parte. Não acolhida à arguição de nulidade, assim como, rejeitado o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF nº 0314-01/07) que julgou Procedente em Parte o lançamento fiscal.

O Auto de Infração, lavrado em 29/06/2007, exige ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$5.707,85, em razão das seguintes irregularidades:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas não registradas, no valor de R\$5.629,68, acrescido da multa de 70%, relativo aos meses de janeiro, março, abril, julho, setembro a dezembro de 2003, março, abril, outubro e dezembro de 2004.
2. Falta De recolhimento do ICMS, por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no anexo 88, no valor de R\$28,17, com multa de 60%, relativo ao mês de outubro de 2003. Consta, ainda, que a infração decorre da Nota Fiscal nº 505664, conforme demonstrativo “A”, e que a mesma, também, não foi escriturada.
3. Descumpriu obrigação tributária acessória sem penalidades previstas expressamente na Lei do ICMS, no valor de R\$50,00, em dezembro de 2004. Consta, ainda, que o autuado, no ato da entrada da mercadoria no estabelecimento, deixou de emitir nota fiscal com o lançamento do imposto referente às mercadorias adquiridas para brindes, conforme artigo 555 do RICMS/BA.

No Recurso Voluntário interposto, a empresa, por representante legalmente constituído, somente se insurge contra a infração apontada como 1 do Auto de Infração e as multas aplicadas relativas às infrações 1 e 2, o que restringe o campo da presente lide às mesmas.

A JJF, após análise das peças processuais, decidiu pela procedência parcial da autuação. Inicialmente analisaram o aspecto formal do Auto de Infração, concluindo que ele se encontrava revestido *de todas as formalidades legais necessárias, os demonstrativos apresentados são auto-explicativos e amparados por documentos acostados aos autos (notas fiscais e cópia dos Livros de Registro de Entradas), e não há elementos que demonstrem haver iliquidez ou*

*incerteza do crédito reclamado. A indevida inclusão de notas fiscais no levantamento que reclama o imposto não é causa de nulidade, podendo serem efetuadas as devidas exclusões, conforme ocorreram, atendendo parcialmente a impugnação. As alíquotas aplicadas estão em conformidade com a Legislação Tributária Estadual, tendo em vista a presunção prevista no §4º do art. 4º da Lei 7014/96, conforme será melhor detalhada adiante.*

A solicitação de diligência e perícia contábil foi indeferida com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, pois os elementos existentes no processo foram suficientes para a formação do convencimento dos julgadores e a prova do fato não dependia do conhecimento especial de técnicos.

No mérito, quanto às infrações 2 e 3, foram totalmente mantidas, pois não contestadas, já que em relação à infração 2, somente houve insubordinação da empresa quanto a multa aplicada.

Abordando a infração 1 - omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas não registradas, indicaram que:

1. demonstrado que a Nota Fiscal nº 47495 foi realmente registrada pelo seu número do formulário (486565) à fl. 6 do livro 12 de Registro de Entrada de Mercadorias, razão pela qual, em consonância com o autuante, foi excluído o imposto reclamado em relação à mesma;
2. quanto às Notas Fiscais nºs 4188, 10341, 105477, razão tinha a empresa, já que nelas consta nome de destinatário diverso do autuado (Supermercado de Cosmético e Carvalho Guimarães Distribuidora Ltda), apesar de coincidir o número da inscrição Estadual com a do contribuinte;
3. não houve o acatamento das razões de defesa em relação às demais notas fiscais, pois nelas constam o nome do autuado como destinatário, seu endereço e inscrição, ou então consta o nome do Supermercado Jequié como destinatário, o endereço e inscrição Estadual do autuado. Nesse segundo caso, as notas foram mantidas em decorrência do autuado ter registrado a Nota Fiscal nº 47495 pelo seu número do formulário (486565) à fl. 6 do livro 12 de Registro de Entrada de Mercadorias, nota esta, com o nome do destinatário “Supermercado Jequié”, razão pela qual ficou evidenciado que eram destinadas ao autuado. Quanto à nota fiscal nº 28000 não consta o seu registro nos livros fiscais indicados pelo autuado.
4. sobre as Notas Fiscais números 15723, 16571, 17155, 18077, 20544, 30158 e 16572, 105956 (aquisições de arroz e leite) que o autuado afirma ter havido aplicação de alíquota errônea (17% ao invés de 7%), foi observado que a infração teve por base a *presunção legal, lastreada no pressuposto de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, razão pela qual, a alíquota aplicada não decorre do tipo de mercadoria constante da nota que o autuado deixou de registrar, e sim de ocorrência de saídas tributadas realizadas anteriormente.*
5. quanto às notas fiscais que o autuado alega terem sido canceladas, o mesmo não trouxe nenhum elemento que comprovasse suas afirmações.

Em relação às multas aplicadas o pronunciamento foi o seguinte: “... é importante lembrar que o art. 150, IV da CF, a que alude o autuado, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Em conformidade com o entendimento da Professora Mizabel Derzi, em notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7º edição, à fl. 519, com o qual me alinho, o referido dispositivo constitucional não impede, entretanto, a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissão que lesou o fisco, prejudicando os superiores interesses da coletividade.

*Além do mais, este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.”*

Ao tomar conhecimento da Decisão de 1<sup>a</sup> Instância (fls. 220/221), a empresa apresenta Recurso Voluntário contra a Decisão de 1º grau (fls. 227/235). Novamente, apresenta planilha contendo os números das notas fiscais autuadas, a empresa destinatária, o valor da nota, a alíquota e observações a cada documento para afirmar que houve uma série de erros da fiscalização, pois: *(a) o auditor alegou a omissão de receitas tributária tomando como base notas fiscais de empresas estranhas a ele e (b) aplicou a alíquota geral quando ao caso se aplicava a alíquota especial de produto específico previsto no Regulamento.* Com estas considerações, afirmou, ser mais prudente solicitar a realização de uma perícia para se comprovar a improcedência do lançamento fiscal.

Ressaltando que as multas imputadas sobre os valores devidos são inconstitucionais por ferir o princípio do não confisco e que a JJF negou o seu pedido de perícia, bem como somente aceitou parcialmente as razões de defesa, passou a expor seu entendimento sobre a matéria ora posta em julgamento.

Primeiramente solicitou a realização de perícia contábil, negada anteriormente, para evidenciar a improcedência dos lançamentos, mediante a análise dos livros onde constem os registros das notas supostamente não lançadas, uma vez que parte do lançamento pautou-se em notas a ele não pertencentes. No mais, comprovaria que não efetuou a compra das mercadorias, e, não havendo a compra de mercadorias, disse, não se pode falar em omissão de recolhimento do ICMS. Entendeu, que a JJF ao lhe negar o pedido de perícia cerceou o seu direito de defesa, inquinando o Auto de Infração à nulidade, pois como ela é instrumento hábil de averiguação da verdade material, e havendo, como provado pela Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, erros de procedimento, ela não poderia deixar de ser realizada.

Por segundo, entende que as alíquotas aplicadas estavam em desacordo com a norma regulamentar. Transcrevendo as determinações do art. 51, I, alínea "a", do RICMS/97, disse que a alíquota do arroz é de 7%. Asseverou que o autuante aplicou, para produtos específicos e essenciais, a alíquota geral sem observar a regra expressa do Regulamento que prevê alíquota menor para a hipótese tributada. Assim, mesmo que se entendesse devido o tributo, o Auto de Infração é nulo por infringir norma expressa do Regulamento, ferindo fatalmente o princípio da vinculação do ato administrativo à lei.

Por terceiro, arguiu que a multa imputada *“tem natureza confiscatória por ultrapassar os limites da razoabilidade e invadir o patrimônio alheio para sanar a ânsia arrecadatória do Estado”*, portanto aquelas aplicadas no percentual de 70 % e 60% deveriam ser extintas. Que conforme jurisprudência consagrada nos Tribunais e principalmente pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, que apresentou, impunha a exclusão da multa fiscal imposta pela autoridade administrativa, por ter caráter confiscatório, com o objetivo de confisco do patrimônio alheio. Nesta linha de raciocínio, reproduz ensinamentos do professor Sampaio Dória, faz referência à Constituição Federal de 1988, através dos seus artigos 145, § 1º e 150, IV, além dos ensinamentos de Luciano Amaro sobre a matéria. Traz a definição de equidade de Hugo de Brito Machado, cita Pedro Nunes e reproduz o art. 150, inciso IV da CF.

Como quarto ponto de sua impugnação, diz ser impossível registrar mercadorias que nunca adentraram em seu estabelecimento e que o fisco tem condições de verificar, através do SINTEGRA, o destino das mercadorias descritas nas notas fiscais autuadas, que foram emitidas em seu nome.

Requer, por fim, a improcedência de autuação.

A PGE/PROFIS emite Parecer (fl. 240), da lavra da Dra. Maria Helena Cruz Bulcão, entendendo que a alegação de defesa de que não houve a consideração da alíquota de 7% aplicada às

mercadorias a ela submetidas não havia sido considerado pela JJF. Em assim sendo, entendeu que os autos deveriam ser encaminhados ao autuante ou fiscal estranho ao feito para verificar, mês a mês no período da autuação, qual a proporcionalidade em relação às operações de saídas das mercadorias: operações não tributáveis, a 7% e tributáveis a 17%. Após que fosse elaborado novo demonstrativo de débito, devendo se intimar o autuado para, querendo, manifestar-se.

Em Parecer de revisão quanto à diligência solicitada (fls. 242/246), o procurador assistente, Dr. José Augusto Martins Junior, discordou do Parecer exarado pela procuradora quanto ao pedido de diligência solicitado. Transcrevendo e analisando o § 4º do art. 4º da Lei 7014/96, disse que a sua leitura o conduzia à existência da presunção relativa estabelecida pelo legislador estadual, cabendo ao sujeito passivo tributário fazer a prova contrária ao fato acusado. Fazendo uma análise do conceito da presunção normativa (as relativas e as absolutas) afirmou que, no caso em lide, se estava diante de uma presunção legal relativa (*jurus tantum*), sendo necessário para elisão da construção normativa uma contraprova do fato propulsor da presunção, ou seja, da não existência de mercadoria não contabilizada.

Com estas considerações e para o caso em análise, concluiu *que a pretensão de dedução da base imponível da presunção de omissão de saídas com as operações com produtos com alíquotas diferenciadas se afigura impossível do ponto de vista lógico, pois o fato real da existência de entrada de mercadorias não contabilizadas engendra uma construção normativa, arrimada em pura lógica jurídica, de que ocorreria em momento antecedente à imputação legal de colhimento de receitas oriunda de operações não registradas*, o que leva em não poder se falar em cotejo com operações individualizadas e devidamente registradas. Ou seja, o que se está imputando no caso é uma omissão de saídas de mercadorias, que nunca se poderá saber ao certo, sem qualquer identificação do ponto de vista fiscal e contábil, pois ninguém pode afirmar *que a operação geradora da omissão presumida adveio de uma circulação de mercadorias sujeitas às bases de mensuração (alíquota e base de cálculo) dos produtos da cesta básica, especificamente o arroz, afinal se tratam de operações desconhecidas e não identificadas*.

Portanto, entendeu que a elisão da presunção legal em análise, parcial ou totalmente, só poderia ocorrer com a supressão do fato real dinamizador do fato presuntivo, ou seja, com a prova do registro das entradas supostamente omitidas, sendo impossível o cotejamento do fato presumido com as operações praticadas no mundo real pelo autuado, *porquanto irrealizável o conhecimento preciso de que as operações omitidas e não registradas possuiam a mesma característica quantitativa e qualitativa das operações de circulação de produtos da cesta básica mensurada e identificada*.

Em seguida, discordou do entendimento exposto pelo recorrente quanto ao caráter confiscatório da multa aplicada. Pois ela é *aplicada pelo Executivo, em cumprimento de lei oriunda do Legislativo, dentro da sua opção política legiferante, sem existir possibilidade de exercer qualquer poder discricionário de entendê-la elevada ou insuficiente*. Assim, não há como discutir a onerosidade da multa aplicada, pois a conduta praticada pelo recorrente se subsume perfeitamente ao tipo infracional previsto na Legislação tributária Estadual.

Opinou pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

A infração motivadora do Recurso Voluntário trata da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas não registradas, com base na presunção legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, salvo se o contribuinte provar o contrário, ou seja, o ônus da prova em desconstituir a presunção é do sujeito passivo. Este é o comando do § 4º do art. 4º da Lei nº 7014/96.

O recorrente traz, no bojo de sua defesa, argumentos que indicam como nulidade da ação fiscal e reforma da Decisão recorrida, ou mesmo como motivadores da improcedência do lançamento. Como eles estão entrelaçados no Recurso Voluntário, os aprecio em conjunto.

Em preliminar, é necessário que haja pronunciamento a respeito do pedido de perícia contábil feita pelo recorrente. O art. 147, nos seus incisos I e II, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF (Decreto nº 7.629/99) determina, entre outras, que deve ser indeferido o pedido de diligência e de perícia fiscal quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, 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 ou quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos.

Não discordo do recorrente de que uma diligência ou perícia fiscal (ou contábil) seja instrumento hábil de averiguação da verdade material, porém somente devem ser acionados quando necessário. Por esta razão é que a norma legal vigente os limita para determinadas circunstâncias. Ao longo da lide teve o recorrente todas as oportunidades para assim se posicionar, inclusive, ao assim agir, desconstituiu parcialmente a autuação, já que em relação aos aspectos materiais da questão ora posta, o levantamento foi ajustado com as provas por ele apresentadas. Esta circunstância demonstra não ter a JJJ, em qualquer momento, cerceado seu direito de defesa e não significando que este ajuste deu causa à nulidade do Auto de Infração. Como anteriormente explicitado, e para o específico caso em análise, cabe ao contribuinte o ônus da prova. Como exemplo, poderia ter o recorrente trazido sua escrita contábil para demonstrar que os documentos, embora não escriturados no livro Registro de Entradas haviam sido contabilizados. Preferiu ele negar as compras constantes nos referidos documentos fiscais e solicitar perícia contábil. E, para concluir, nos autos consta cópia do livro Registro de Entradas da empresa, bem como, as notas fiscais autuadas.

No mais, quanto ao novo pedido de perícia contábil, ou mesmo de diligência, a indefiro tendo por base legal às determinações do art. 147, inciso I, alíneas “a” e “b” e inciso II, alínea “a”, do RPAF/99 e o acima exposto, comungando assim, com a posição da 1<sup>a</sup> Instância deste Colegiado.

O cerne da questão de mérito contestada, e que o recorrente aponta como motivadora da reforma do julgamento da JJJ, se prende ao entendimento da empresa de que como algumas das aquisições constantes dos documentos fiscais se referiam a arroz e leite, para os mesmos deveria ser observado o regramento do art. 51, I, alínea "a", do RICMS/97, ou seja, a alíquota a ser aplicada não seria de 17% e sim de 7%.

Apreciando estes argumentos, o Parecer exarado pelo nobre Procurador Assistente da PGE/PROFIS (fls. 242/246) pontuou de maneira clara e precisa a posição equivocada do recorrente, não existindo qualquer nulidade ou mesmo improcedência da infração ora guerreada, nem motivo para considerar ter havido violação a “*qualquer princípio da vinculação do ato administrativo à lei*”. A razão da autuação foi a presunção legal de operações anteriores de saídas de mercadorias tributadas, apurada por entradas posteriores não registradas. Esta presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente na saída de mercadorias (não conhecidas), que se deu anteriormente, permitindo que o sujeito passivo obtivesse Recurso Voluntário para realizar aquisições não registradas. Portanto, qualquer aquisição à título oneroso, e que não estejam contabilizadas, diz respeito à ocultação de receitas. E são sobre estas receitas de vendas ocultas que se exige o imposto. Em assim sendo, a alíquota aplicável é a de 17%, já que ela não decorre do tipo de mercadorias constantes nos documentos fiscais autuados, mas sim das receitas de vendas ocultas, cujas mercadorias não se tem conhecimento. No mais, observo que este Colegiado tem se posicionado pela proporcionalidade apenas no que diz respeito às mercadorias isenta e/ou não tributadas e aquelas cujo imposto é pago por antecipação/substituição tributária, já que nestes casos, ou não existe imposto a ser recolhido ou o recolhimento se deu nas entradas das mercadorias, não podendo assim ser caracterizada a presunção legal, que se refere às vendas anteriores (saídas), cujo imposto não foi recolhido. No

caso em discussão as mercadorias, indicadas nos documentos fiscais são tributadas nas saídas, não se situando nas exceções ora explicitadas. Afora que, mesmo no caso da aplicação da proporcionalidade, não se considera, acertadamente por tudo já exposto, as mercadorias elencadas nas notas fiscais, mas sim, o percentual das operações comerciais do contribuinte com mercadorias isentas e/ou não tributadas e aquelas enquadradas no regime da antecipação/substituição tributária.

O recorrente ainda afirmou ser impossível registrar mercadorias que nunca adentraram em seu estabelecimento e que o fisco tem condições de verificar, através do SINTEGRA, o destino das mesmas. Em primeiro, e como já dito, o ônus da prova nesta lide cabe à empresa. Em segundo, ressalto ser posicionamento deste Colegiado de que as notas fiscais colhidas junto aos postos de fronteiras desta Secretaria da Fazenda são documentos de prova para constatação da irregularidade em questão, pois colhidas pelo próprio fisco estadual quando do trânsito das mercadorias. Além do mais, provado que os documentos estão revestidos de todas as formalidades legais, o destinatário é o autuado, as mercadorias são condizentes com o seu ramo de atividade e, inclusive, algumas são compras realizadas a prazo. Diante desses fatos, entendo que as notas fiscais acostadas ao PAF constituem prova bastante da existência de operações comerciais realizadas pelo contribuinte.

Por fim, em relação ao entendimento da empresa que as multas aplicadas nas infrações 2 e 3 possuem cunho confiscatório, devendo ser afastadas, ressalto que elas estão inseridas na Lei nº 7.014/96 e não tem este órgão julgador competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como, decretar a constitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA.

Voto, portanto, pela NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto para manter inalterada a Decisão recorrida de 1ª Instância.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298951.0604/07-2, lavrado contra **SUPERMERCADOS CARDOSO LTDA. (O CARDOSINHO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.756,49**, acrescido das multas de 70% sobre R\$2.728,32 e 60% sobre R\$28,17, previstas no art. 42, incisos III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no inciso XXII do mesmo dispositivo legal, com os acréscimos moratórios conforme norma da Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de março de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS