

**PROCESSO** - A. I. Nº 279462.0002/13-5  
**RECORRENTE** - MARISA LOJAS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0267-04/13  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 08/08/2014

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0188-11/14

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Não apresentadas provas ou indicação de cometimento de equívocos do levantamento fiscal, para desconstituir presunção legal de omissão de saída de mercadorias (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96). **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Saídas de mercadorias apurada em levantamento quantitativo de estoques. Realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto nos termos do art. 169, I, “b” do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão proferida pela 4ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 28/06/13, para exigência de crédito tributário no valor de R\$486.171,18, sendo que o Recurso reporta-se às infrações 2 e 3 que acusam:

*INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas (2008) - R\$275.595,16 acrescido da Multa de 70%.*

*INFRAÇÃO 3. Falta de recolhimento do imposto relat. a 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis (2009 e 2010) -R\$356.686,43 acrescido da multa de 70%.*

Na Decisão proferida pela 4ª JJF, foi afastado inicialmente a preliminar de nulidade, sob alegação de imprecisão da descrição dos fatos (infrações 2 e 3), por entender que o Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/BA, com apuração da base de cálculo, imposto e multa, em conformidade com a legislação tributária, fazendo-se acompanhar de demonstrativos (fls. 28a67) e indicação dos dispositivos infringidos.

No mérito, apreciou que as infrações 2 e 3 serão abordadas de forma conjunta, pois decorrem da mesma premissa e da mesma metodologia de cálculo do ICMS devido, fundamentando que:

*A premissa básica é a resultante da equação do levantamento quantitativo de estoques, traduzida em: Estoque Inicial + Compras – Vendas = Estoque Final.*

*A autuante não somente explicitou o cálculo efetuado, mas descreveu pormenoradamente todos os elementos componentes da equação referida, conforme folhas 28 a 67, anexando inclusive cópias de documentos*

comprobatórios do valor dos estoques, conforme folhas 86 a 92.

Desincumbiu-se, assim, do seu ônus probatório naquilo que se refere aos elementos reveladores da ocorrência do fato gerador, constitutivo do seu direito de exercer legitimamente a prerrogativa do cargo, traduzida no lançamento do crédito tributário.

Transferiu, com isso, o ônus probatório à impugnante, a qual precisaria fazer prova dos elementos impeditivos, modificativos ou extintivos do crédito reclamado, a depender da estratégia defensiva que venha a ser adotada pela empresa, tudo em consonância com as regras do direito probatório, previstas nos artigos 332 e seguintes do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal conforme art. 180 do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/99.

O autuado não contestou o resultado aritmético da operação empreendida pela autuante, tendo se limitado a alegar que a presunção de omissão de entrada e de saída conduz a um esvaziamento da acusação fiscal.

Assume, o autuado, uma estratégia defensiva que não nega a existência de “divergência entre o estoque final apurado e o contabilizado, sequer combate qualquer dos números atribuídos ao estoque inicial, estoque final, compras ou vendas, mas o desnatura enquanto elemento desfigrador da relação jurídico-tributária. Deixa, assim, de debater o fato alegado pela fiscalização para ater-se à tese jurídica da existência de um fato impeditivo do surgimento da obrigação tributária, a qual entende “esvaziada”.

Pois bem, como é de conhecimento público, a Lei Estadual 7.014/96 é o instrumento normativo adequado, com base no qual o Estado da Bahia fez valer a sua competência constitucional para instituir e exigir tributos, prevista no art. 155, §2º da CF/88.

É a própria lei que autoriza a presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas sem o pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte, a prova da improcedência da presunção. O art. 2º da Lei 7.014/96 dispõe sobre as diversas hipóteses de incidência do ICMS, descritas ao longo dos seus oito incisos, dos quais faz parte o inciso I, reproduzido a seguir, in verbis:

“Art. 2º O ICMS incide sobre:

I - a realização de operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por bares, restaurantes, hotéis e estabelecimentos similares, incluídos os serviços prestados;  
...”

O inciso supracitado contém a regra geral de incidência do ICMS, relativa a circulação de mercadorias, qual seja, a saída das mesmas do estabelecimento do contribuinte, momento escolhido pela lei como termo a quo, conforme se pode depreender pelo texto do art. 4º, inciso I do diploma normativo referido, reproduzido in verbis:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;  
...”

Esse mesmo artigo contém, no seu § 4º, uma regra de equiparação que autoriza a presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas sem o pagamento do imposto. Senão vejamos:

“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

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

...  
IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;  
...”

Como se pode ver, o legislador, utilizando-se da prerrogativa que lhe conferiu a Constituição Federal, “elegeu” determinados fatos, relacionados à circulação de mercadorias, que passaram, a partir de então, a se apresentar como elementos suficientes a desfigurar o surgimento da obrigação tributária principal.

No que se refere, especificamente, à regra do inciso IV, do § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, o legislador fez a escolha por um fato que não se encontra relacionado como uma “autêntica hipótese de incidência”, mas se traduz num “fato presuntivo” da ocorrência de um fato gerador, caracterizado por “saída de mercadorias tributadas”.

Embora esse “fato presuntivo” não represente em si um fato gerador, o mesmo foi escolhido e destacado pelo legislador como representativo de um enorme grau de probabilidade de que tenha havido uma saída efetiva de

*mercadorias. Daí a sua escolha, guiada por razões de política tributária.*

*O contribuinte, portanto, não se encontra impedido de discutir e provar que não ocorreu saída de mercadorias sem pagamento do imposto, deve, contudo, enfrentar e superar o “ônus da prova”, que lhe remete ao encargo de evidenciar que a “entrada de mercadorias ou bens não registrados” não se relaciona, em absoluto, com uma saída efetiva de mercadorias sem pagamento de imposto.*

*Assim, a “entrada de mercadorias não registradas” não é fato gerador do imposto, mas a sua constatação conduz à presunção, devidamente respaldada na legislação, de ocorrência do fato gerador.*

*Como o contribuinte não negou a ocorrência desse fato, a entrada de mercadorias ou bens não registrados, entendo que restou provada, por presunção, a infração 02.*

*Julgo, assim, procedente a infração 02.*

*Quanto à infração 03, destaco que a infração não decorreu de presunção, mas da constatação da própria omissão de saídas, em conformidade com o que preceitua o art. 4º da Instrução Normativa 445/98.*

*Considerando que a estratégia defensiva foi única para as duas infrações, a ausência de impugnação específica relativamente aos componentes da equação básica do levantamento quantitativo de estoques (estoque inicial, compras, vendas e estoque final) conduz à constatação de que o autuado não se desincumbiu do seu ônus probatório, devendo prevalecer os fatos articulados pela autuante na peça inaugural do lançamento, também em relação à infração 03.*

*Assim, entendo, igualmente, restar caracterizada a infração 03.*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário interposto (fls.170 a 175), o recorrente comenta a autuação e ressalta que o Recurso contesta a Decisão proferida pela procedência das infrações 2 e 3.

Reafirma a preliminar de nulidade do lançamento sob a alegação de que a descrição das infrações não permite saber com precisão quais os fatos que deram margem à tipificação legal da autuação, o que possibilitaria apresentar os meios de provas e plausibilidade legal da autuação.

Manifesta que a fiscalização enquadrhou as condutas infracionais em oito normas para cada infração, sendo várias idênticas, embora a descrição apresente diferenças entre uma e a outra.

Entende que as infrações devem ser julgadas nulas (i) pela falta de enquadramento da conduta infracional e (ii) pelo excesso de enquadramento, por entender que o procedimento fiscal contraria o princípio da ampla defesa e das garantias fundamentais constitucionais (art. 5º, LV da CF), pela não adequação correta entre o fato e a penalidade, violando o princípio da legalidade.

No mérito, afirma que partindo da presunção de entrada e saída de mercadoria, cuja legislação tributária prevê tributação do ICMS, argumenta que não há espaço para a certeza o que esvazia por completo a imputação levada a efeito.

Alega ainda, que a multa aplicada de 70% está muito acima do permitido (art. 42, III da Lei 7.014/96), que incide sobre o imposto eventualmente cobrado.

Também que, “não há no Auto de Infração qualquer dispositivo legal que faça menção à alíquota do tributo a ser aplicada individualmente a cada produto listado nos anexos II, III e IV” tendo sido indicado de modo genérico a alíquota de 17%, sem discriminá-los, o que leva à conclusão inequívoca de sua improcedência.

Conclui dizendo que há imprecisão quanto ao cálculo do tributo, o que conduz à incerteza quanto à exação em comento, o que leva à conclusão inequívoca de sua improcedência.

Requer a declaração da nulidade ou improcedência das infrações 2 e 3, indicando endereço à fl. 175 para onde devem ser encaminhadas as intimações.

A PGE/PROFIS no Parecer às fls. 194/195, manifesta que no tocante às infrações 2 e 3, inexiste a falta de enquadramento da infração alegada, visto que a descrição das infrações possibilitam o exercício do direito de defesa e mesmo que o enquadramento se revelasse incompleto, ou erro na indicação dos dispositivos legais, não implicaria em nulidade ao teor dos artigos 18 e 19 do

RPAF/BA.

No mérito, destaca que o sujeito passivo não trouxe qualquer fato novo além dos já apresentados na impugnação inicial, não trazendo qualquer prova ou argumento que pudesse modificar a Decisão ora recorrida, deixando de apresentar documentos, levantamentos e demonstrativos para dar suporte a suas alegações. Opina pelo improvimento do Recurso.

## VOTO

No Recurso interposto, o sujeito passivo suscitou a nulidade do lançamento, sob a alegação de imprecisão na descrição das infrações 2 e 3, bem como a indicação de vários dispositivos regulamentares o que no seu entendimento dificultou o exercício do seu direito de defesa.

Verifico que a infração 2 acusa omissão de entrada e a infração 3 aponta omissão de saída de mercadorias, ambas utilizando roteiro de auditoria de estoque. Esse roteiro de auditoria é amplamente aplicado pelo Fisco para certificar-se da correção na movimentação dos estoques, consistindo computar as quantidades de produtos escrituradas no livro Registro de Inventário, adição das compras e dedução do estoque final, cujo resultado é confrontado com as quantidades de mercadorias vendidas que deram saídas acobertadas por documentos fiscais, o que pode resultar em omissão de entrada (infração 2), ou omissão de saídas (infração 3).

Essa descrição foi feita nas infrações, acompanhadas dos demonstrativos (fls. 29 a 67) e gravada em CD (fl. 84), cujas cópias dos arquivos foram entregues ao sujeito passivo (fls. 78 a 84).

Também foram indicados os dispositivos legais previstos no RICMS/97 que tratam da incidência do ICMS, alíquota, base de cálculo, emissão de notas fiscais e escrituração nos livros, prazo de recolhimento, apuração de base de cálculo em levantamento quantitativo de estoques (artigos 2º, §3º; 50, 60, II, 124, 201, 218, 322, 323, 331, 936 e 938, tudo do RICMS/97), inclusive dos critérios estabelecidos na Portaria nº 445/98.

Pelo exposto, conforme apreciado na Decisão da primeira instância, as infrações foram descritas com clareza, estão suportadas por demonstrativos que indicam as quantidades de mercadorias (estoques, compras e saídas), registradas em documentos fiscais devidamente escriturados nos livros fiscais do sujeito passivo, o que possibilitou exercer o seu direito de defesa, inexistindo qualquer cerceamento do direito de defesa.

No mérito, no Recurso interposto, a empresa reitera as alegações defensivas que já foram apreciadas na Decisão da primeira instância, de que a omissão de entrada ou omissão de saída parte da premissa básica da equação do levantamento quantitativo de estoques: Estoque Inicial + Compras – Vendas = Estoque Final, de acordo com os produtos a serem levantados, indicando o estoque inicial do exercício escolhido, compiladas as compras totais e as saídas a qualquer título, tudo de acordo com as quantidades consignadas nas notas fiscais devidamente registradas nos livros fiscais (Registro de Entrada e de Saída), por fim, deduzido os estoques finais.

Na situação presente foi apurado omissão de entrada na infração 2, o que conduz a presunção de omissão de saída de mercadorias anteriores, cujos valores que foram empregados para o seu pagamento, também não foi contabilizado (art. 2º, §3º do RICMS/97). Já na infração 3 foi apurado omissão de saída de mercadorias, cujo imposto deixou de ser pago.

A título exemplificativo, o produto com código 4692 (infração 2), foi indicado omissão de entrada de 14 pares (arquivo Relat\_omissão Total 2008, linha 5284) cuja cópia da primeira e última folha (1 de 173) foi juntado ao processo (fls. 44 e 45 e 48/49: 1 de 109), cujo resumo indica:

| Cód Prod | Descrição Produto | Entradas | Est_Inicial | Vendas | Est_Final | Om. Entradas | Om. Saídas | Preço_Méd | BC_Omis Entrada | BC_Omis Saída |
|----------|-------------------|----------|-------------|--------|-----------|--------------|------------|-----------|-----------------|---------------|
| 004692   | MEIA 3 4SORT M    | 2        | 0           | 0      | 16        | 14           | 0          | 9,28      | 129,92          | 0,00          |

Logo, tendo o levantamento quantitativo de estoque computada as quantidades de mercadorias por espécie, registradas nos Inventários (estoque inicial e final) e consignadas nos documentos

fiscais (entrada e saída) devidamente escriturados nos livros do estabelecimento autuado, caberia ao sujeito passivo indicar possíveis erros no levantamento fiscal, fazendo juntadas dos documentos de prova, para poder desconstituir as infrações 2 e 3.

Como nada foi apresentado, constitui mera negativa de cometimento da infração, o que a luz do art. 143 do RPAF/99 não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Quanto ao argumento de que foi aplicada alíquota genérica de 17%, sem discriminar os produtos a que se submete e quais estariam sujeitos à substituição tributária, verifico que no demonstrativo analítico indica o código e a descrição do produto (quantidade: entrada + estoque inicial – estoque final – vendas), a exemplo do exercício de 2008 (fls. 48/49). Já o demonstrativo sintético, indica o código, a descrição do produto, a alíquota e a situação tributária com código 1- Tributada, 2- Isenta e 3- Substituição tributária.

Portanto, ao contrário do que foi afirmado, o levantamento fiscal identifica os produtos, a alíquota aplicável e a situação tributária. Assim sendo, caberia ao recorrente indicar quais alíquotas foram aplicadas incorretamente o tratamento tributário das mercadorias que foram objeto da autuação, para que o julgador apreciasse suas razões. Como foram aventadas situações que não ocorreram (não indicação de alíquotas e situação tributária das mercadorias), fica prejudicada a apreciação de tais argumentos.

No que tange ao argumento de que a multa aplicada “está deveras muito acima do permitido”, observo que a multa aplicada de 70% era a prevista no art. 42, III, da Lei 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito (fl. 5), se atendido as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de forma que, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, o ônus da multa aplicada pode ser menor do que o percentual de 70% grafado no Auto de Infração.

Pelo exposto, não merece qualquer reparo à Decisão recorrida e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 279462.0002/13-5, lavrado contra MARISA LOJAS S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$483.594,88**, acrescido da multa de 70%, previstas no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação tributária principal no valor de **R\$1.576,30**, prevista no inciso II, “d”, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de junho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS