

**PROCESSO** - A. I. Nº 108529.0304/14-2  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0027-02/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/12/2016

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO C/JF Nº 0193-12/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS NÃO REGISTRADAS. Razões recursais insuficientes para a reforma da Decisão. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Tal apuração constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão de documento fiscal. Razões não elidem a acusação fiscal. Rejeitada as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão proferida pela 2ª JJF - através do Acórdão JJF nº 0027-02/16 - que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado em 30/09/2014 para exigir o débito no valor de R\$527.413,41, em razão da constatação de seis irregularidades, sendo objeto deste Recurso as seguintes:

*INFRAÇÃO 5: Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$104.430,28, relativo à omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro a dezembro de 2011; janeiro e abril a dezembro de 2012, conforme demonstrativos às fls. 12 (CD) e 23 a 30 dos autos.*

*INFRAÇÃO 6: Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$353.434,84, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2011 e 2012, conforme demonstrativos às fls. 12 (CD) e 31 a 40 dos autos.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração procedente, após consignar que o sujeito passivo reconheceu a procedência das exigências quanto às infrações 1 a 4 e efetuou o devido pagamento, conforme extrato às fls. 98 a 101 dos autos, restringindo-se sua irresignação às exações 5 e 6, sobre as quais, preliminarmente, arguiu duas nulidades do lançamento, as quais foram rejeitadas pelo órgão julgador de piso, o qual concluiu que o PAF está revestido de todas formalidades legais e que o sujeito passivo exerceu com plenitude o seu direito de defesa e do contraditório.

Também a JJF indeferiu o pedido de diligência/perícia, na forma do art. 147 do RPAF/99, em razão das provas nos autos, assim como por se tratar de verificação de fatos vinculados à escrituração comercial ou de documentos em sua posse e cujas provas poderiam ter sido juntadas aos autos.

No mérito, quanto à infração 5, a JJF salienta que o débito apurado está devidamente demonstrado na planilha intitulada de “Notas Fiscais não escrituradas”, fls. 25 a 30, com a indicação da data, número da NFe, chave, valor da operação e o ICMS devido não levado à tributação, cujas fontes desses dados foram os DANFES emitidos e a Escrituração Fiscal Digital (EFD), do que destaca que o autuado se limitou a arguição de nulidades, sem justificar porque os documentos fiscais estão ausentes da EFD. Assim, a JJF concluiu caracterizada a infração.

No que tange à infração 6, o órgão julgador destaca que, no caso em comento, foi cobrado o imposto sobre as omissões de saídas, por serem estas a de maior valor, cuja auditoria de estoque foi com base nas notas fiscais de entradas e saídas, nos lançamentos efetuados nos livros de

Registro de Entradas e Saídas e nos livros de Registro de Inventário, referentes aos exercícios fiscalizados de 2011 e 2012, consoante demonstrativos às fls. 32 e 33 e 37 e 38, os quais explicitam com clareza e exatidão todo o produto objeto da exigência fiscal, que foi constituída com estrita observância aos preceitos da Portaria nº 445/98, cuja diferença da quantidade de saída de mercadoria apurada constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível, não havendo que se falar em presunção, muito menos em indícios, mas, sim, em fatos devidamente comprovados e extensamente demonstrados.

Salienta a JJF que o sujeito passivo tenta anular provas materiais irrefutáveis sem ao menos contradizê-las, sem trazer ao processo novos elementos materiais válidos, restringindo-se à alegação de que os produtos têm a sua embalagem alterada antes da saída, porém, sem comprovar o que afirma, ou seja, sem efetivamente citar qualquer erro material nos números consignados no levantamento fiscal, limitando, por fim, a pedir diligência ou de realização de perícia técnica.

Aduz a JJF que o art. 123 do RPAF/99 assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento. Manteve a exação.

Não se conformando com a Decisão, o sujeito passivo apresentou Recurso Voluntário, às fls. 125 a 140 dos autos, no qual, inicialmente, reitera a nulidade do Auto de Infração por entender que a fiscalização formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo e, quanto a infração 5, sua descrição não é clara e precisa, pois se refere apenas à falta de escrituração de livros fiscais e não ao recolhimento de ICMS inferior ao supostamente devido. Já a infração 6, diz ser obscura, omissa e imprecisa, tratando-se de inequívoco erro na capitulação legal da infração, o que macula irremediavelmente o lançamento.

Repisa que foi autuada pela suposta falta de escrituração de documentos fiscais referentes a saídas de mercadorias, não faz sentido sofrer exigência de tributo, nem de multa aplicada em função de imposto que teria sido apurado.

Defende que a exigência fiscal contida na infração 6 corresponde justamente à cobrança do ICMS incidente nas operações de saídas de mercadorias que foram supostamente efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e que exigir o mesmo tributo e a mesma multa na infração 5, referente ao descumprimento de obrigação acessória, e na infração 6, equivalente à cobrança da obrigação principal, configura *bis in idem* pois o mesmo tributo decorrente dos mesmos fatos geradores está sendo exigido em duplicidade.

Ainda, em relação à infração 6, diz que a descrição do fato gerador contida no mencionado Auto de Infração não deixa clara a razão que teria motivado o Fisco a exigir tão vultosa quantia, limitando-se a indicar sinteticamente a suposta omissão de recolhimento de ICMS decorrente de operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentação fiscal.

Assim, concluiu que, em razão dos vícios apontados e à luz da legislação e jurisprudência, há de ser reconhecida a nulidade absoluta dos lançamentos tributários consubstanciados nas infrações 5 e 6 do Auto de Infração pois, tanto o seu teor como a sua instrução, carecem de descrição clara e precisa dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação, cerceando o direito de defesa e infringindo os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como a legislação infraconstitucional concernente e, especialmente, o art. 18, incisos II e IV, alínea “a”, do RPAF.

Em seguida, no mérito, sustenta não ter ocorrido as saídas de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, do que salienta que, em sua atividade atacadista, adquire produtos em grandes quantidades e que nem sempre tais mercadorias podem ser vendidas nas mesmas embalagens em que foram adquiridas, a exemplo de arroz, o qual, obviamente, não existirá a saída de fardos ou pacotes como um todo, tendo em vista que essa quantidade foi subdividida em embalagens menores, daí a suposta divergência encontrada, cujo equívoco pode ser comprovado através de

realização de diligência, negada na Decisão recorrida, medida indispensável para demonstrar a improcedência da exigência fiscal combatida. Diz que tal fato resulta na falta de tipicidade da acusação, além de demonstrar que não houve prejuízo ao Fisco, tampouco omissão de recolhimento de ICMS, que foi integralmente recolhido.

Aduz que, ainda que se entenda não ser necessária a produção de provas a fim de verificação das reais circunstâncias dos fatos que ensejaram a autuação, o que admite-se apenas a título argumentativo, ao menos a realização de perícia contábil deve ser impreterivelmente concedida por ser medida imprescindível para aferição do correto montante de imposto supostamente devido, uma vez que, segundo o recorrente, a base de cálculo do imposto e, consequentemente da multa, exigida na infração 6, foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado sem observância das prioridades previstas no art. 60, II, “a”, do RICMS, método que além de violar a legislação prejudicou o sujeito passivo.

O recorrente passa a alegar a ilegalidade da utilização da presunção como meio de prova, pois não se admite lançamento baseado em mera presunção, cujo ônus da prova cabe a quem acusa, uma vez que o Fisco não dispõe de qualquer elemento que comprove que o Makro teria efetivamente dado saída a mercadorias, cujos documentos não foram escriturados, faltando tipicidade da conduta considerada. Assim, caso não se entenda pela manifesta nulidade da autuação, alternativamente, postula seja determinada a produção de prova pericial, de forma a comprovar que as mercadorias tiveram toda sua documentação fiscal devidamente emitida nas operações de saídas, bem como a totalidade do tributo incidente recolhido.

Tece considerações sobre a abusividade da multa imposta de 100% sobre o valor do imposto exigido, a qual entende ser absolutamente desproporcional, caracterizando verdadeiro confisco, o que é vedado no art. 150, IV, da CF/88, do que cita decisão do STF nesse sentido, para, por fim, invocar os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Requer provimento do Recurso Voluntário para reformar a Decisão recorrida, inerente as infrações 5 e 6 do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, às fls. 146 a 149 dos autos, da lavra da Dr.<sup>a</sup> Paula Gonçalves Morris Matos, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, pois a súplica recursal cinge-se às infrações 5 e 6 e, especificamente, às seguintes alegações: a) nulidade do Auto de Infração, haja vista a existência de erro formal; b) inoccorrência das infrações apontadas; c) ilegalidade da utilização da presunção como meio de prova e d) abusividade da multa imposta.

Em relação à alegação assacada no apelo de nulidade processual em face da existência de erro na fundamentação legal das infrações 5 e 6, o opinativo é de que, compulsando os autos percebe-se, à saciedade, que a descrição dos fatos contidos nas referidas infrações é cristalina e suficiente para se inferir as irregularidades perpetradas pelo sujeito passivo, bem como o enquadramento legal correto para a hipótese vertente, cujas infrações são distintas, apesar de implicarem na falta de recolhimento do tributo.

Assim, em que pese todo o esforço empreendido pelo recorrente, não há como acolher sua tese defensiva de que trata a infração 5 de mera obrigação acessória, já que o que se imputa ao sujeito passivo é justamente a falta de recolhimento do tributo, apurado em face de não ter registrado o documento fiscal regularmente emitido. Por seu turno, não há que se falar em *bis in idem*, uma vez que na infração 6 está a se cobrar imposto relativo a operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem emissão do competente documento fiscal, cuja multa prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 é de 100% do valor do imposto não recolhido, como proposto pelo autuante.

Aduz o Parecer que não se deve perder de vista, ainda, que de acordo com o preconizado no art. 19 do RPAF, não implica qualquer nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal aplicável.

Destaca a PGE/PROFIS que, sendo de conhecimento do sujeito passivo a descrição fática da infração a ele imputada, bem assim do dispositivo legal cominado, de sorte a poder impugnar,

sem qualquer ressalva ou dificuldade, o cometimento de tal irregularidade, como assim o fez no caso em apreço, não há qualquer prejuízo ao seu direito de defesa.

Sustenta o Parecer que se percebe, no curso do presente processo, que o suplicante se limitou a invocar a existência de interpretação equivocada da fiscalização, bem como a irregularidade das operações por si perpetradas, abstendo-se de colacionar aos autos os documentos fiscais que teriam o condão de elidir a ação fiscal. Assim, invoca os arts. 143 e 142 do RPAF, no sentido de que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, como também de que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção da veracidade da afirmação da parte contrária.

Assim, sustenta a PGE/PROFIS que não há como se emprestar qualquer guarida as razões assacadas no apelo, pois todos os demonstrativos e documentos fiscais apensados ao processo permitem concluir que, efetivamente, houve o cometimento da infração à legislação, gerando a falta de recolhimento de ICMS.

Registra, ainda, que, no que concerne à arguição de ilegalidade da utilização da presunção como meio de prova, ao contrário do alegado pelo suplicante, as infrações 5 e 6 não foram pautadas em presunções, mas em elemento robustos de provas acostadas aos autos.

Por fim, quanto às multas serem confiscatórias, a PGE/PROFIS salienta que as penalidades derivam da previsão da Lei nº 7.014/96, não cabendo, na seara administrativa, discutir sobre o possível caráter exacerbado da imputação sancionatória, sob pena de desrespeito ao princípio da harmonia entre os poderes.

Assim, o Parecer é de que a suplicante não trouxe ao processo provas nem argumentos jurídicos capazes de promover a modificação do julgamento proferido pela instância *a quo*, a qual se coaduna integralmente.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de piso, no que tange às exações 5 e 6, nas quais se exige, respectivamente, do sujeito passivo o ICMS decorrente de notas fiscais de saídas não lançadas nos livros fiscais próprios e da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios de 2011 e 2012.

Quanto às razões do Recurso Voluntário observo que, tanto a título de preliminares quanto de mérito, já haviam sido propostas pelo recorrente quando da sua impugnação ao Auto de Infração. Assim, concluo que as alegações recursais não trazem qualquer fato novo capaz de modificar a Decisão recorrida, a qual se encontra devidamente fundamentada, sendo naquela oportunidade apreciadas todas as alegações de defesa. Contudo, mesmo assim, passo a tecer as seguintes considerações:

Preliminarmente, rejeito os pedidos de nulidade arguidos pelo recorrente, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, cuja descrição das acusações fiscais é precisa e congruente com os fatos que ensejaram a sua lavratura, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, cujos levantamentos fiscais e demonstrativos que fundamentam as acusações fiscais são inteligíveis e foram entregues cópias ao recorrente, inclusive em mídia eletrônica (CD-R), conforme recibos às fls. 10 e 11 dos autos, tendo o recorrente apresentado suas razões recursais, de cujo teor denota-se o pleno entendimento do sujeito passivo do que lhe estava sendo imputado, comprovando, portanto, não haver qualquer prejuízo ao seu direito de defesa e ao contraditório.

Ainda, há de se ressaltar que o lançamento de ofício não se baseia *em presunção como meio de prova*, como alega o recorrente, mas, sim, em dados concretos consignados na própria

Escrituração Fiscal Digital (EFD), conforme dados transmitidos eletronicamente pelo contribuinte à Base de Dados da Secretaria da Fazenda, isto é, informações prestadas em arquivo digital com assinatura digital do contribuinte ou seu representante legal, certificada por entidade credenciada pela Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP Brasil.

Também, nos termos do art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido para realização de diligência ou de perícia, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, assim como em razão de destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova (levantamentos e demonstrativos referentes às alegações defensivas) simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, inclusive para comprovar qualquer inconsistência do levantamento fiscal e motivar a diligência pretendida, como também em razão da prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos.

Saliente-se que tal expediente não se presta a produzir o ônus do contribuinte de desconstituir a acusação fiscal, mas sim da busca da verdade material quando o sujeito passivo se insurge à imputação e demonstra inconsistência do levantamento fiscal, mesmo por amostragem, o que motiva a diligência fiscal para a verificação do *quantum debeatur*. Porém, assim não procedeu o recorrente, ou seja, não comprovou a existência de qualquer falha na auditoria de estoque.

No mérito, a insurgência do sujeito passivo reside na alegação de que configura *bis in idem* a cobrança do ICMS incidente nas operações de saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais (infração 6) com o tributo exigido na infração 5, relativo às inúmeras notas fiscais de saídas não lançadas na escrita fiscal, conforme arquivo intitulado “DEMONSTRATIVO NOTAS FISCAIS SAÍDAS NÃO ESCRITURADAS”, contido na mídia eletrônica à fl. 12 dos autos.

Contudo, o próprio recorrente comprova tratarem de operações diversas, visto que uma ocorrência é por *falta de emissão de notas fiscais* (saídas sem notas fiscais) e a outra ocorrência por emitir as notas fiscais e não oferecer à tributação do ICMS, ao não escriturá-las nos livros fiscais.

No tocante à infração 6, em decorrência de sua atividade atacadista, o recorrente alega que adquire mercadorias sob uma unidade de embalagem e as vende sob outra unidade, a exemplo de arroz que adquire em fardos e que obviamente não existirá a saída de fardos. Contudo, não procede a alegação recursal uma vez que na auditoria de estoque realizada inexistiu consideração de unidade de embalagem de fardos ou outro tipo de maior grandeza, quanto às entradas, saídas e estoques apurados, mas sim de unidades de varejo.

Da análise do levantamento quantitativo de estoque, ínsito na mídia eletrônica, verifica-se que as omissões de saídas apuradas e objeto da exação são, sempre, “UN”, “PC” e “PO”, logo, não há pertinência o quanto alegado pelo recorrente.

Ademais, a auditoria de estoque se realizou com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD), conforme dados transmitidos eletronicamente pelo próprio contribuinte à Secretaria da Fazenda, que, nos termos do art. 247 do RICMS/2012, com fundamento no Convênio ICMS 143/06, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte, cuja escrituração substitui a convencional dos livros fiscais. Há de se salientar que, nos termos do art. 215 do RICMS/2012, “A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, *sob sua exclusiva responsabilidade*.”

Portanto, como a EFD deverá espelhar fielmente as operações realizadas pelo contribuinte, cujas informações são de sua exclusiva responsabilidade, assim como o defendente não provou qualquer inconsistência nos dados da EFD e muito menos, até a presente data, qualquer retificação de erros na EFD que produzissem efeitos legais, há de se invocar os artigos 142 e 143 do RPAF, os quais determinam:

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que*

*necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Sendo assim, o sujeito passivo, ao limitar-se a tecer alegações genéricas e sem sustentáculo em provas documentais, de forma a cumprir sua incumbência de elidir a acusação fiscal, seu direito de fazer em outro momento processual torna-se precluso, conforme previsto no art. 123, §5º, do RPAF, a menos que: fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; se refira a fato ou a direito superveniente; se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Logo, não cabe ao ente tributante produzir provas pelo autuado, ainda mais de fato sequer comprovado e cuja escrituração é de sua inteira responsabilidade.

Diante destas considerações, as razões recursais não elidem as acusações fiscais relativas às exações 5 e 6 do lançamento de ofício, as quais considero subsistentes.

Por fim, no tocante à alegação da abusividade da multa aplicada de 100%, há de se registrar que tal penalidade é a legalmente prevista ao caso concreto, conforme art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

## 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** o Auto de Infração nº **108529.0304/14-2**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$527.413,41**, acrescido das multas de 60% sobre R\$69.548,29 e 100% sobre R\$457.865,12, previstas no art. 42, incisos II, “f”; III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos, conforme extrato às fls. 98 a 101 dos autos.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS