

**PROCESSO** - A. I. N° 274068.0011/15-8  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0007-02/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/12/2016

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0197-12/16**

**EMENTA:** ICMS. REFORMA DE JULGAMENTO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OBSERVAÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. NOVA DECISÃO. Comprovado prejuízo ao contribuinte no seu direito ao contraditório, por não ter a Decisão de primeiro grau se posicionado sobre as alegações defensivas, suprimindo instância de julgamento e ensejando cerceamento do direito de defesa, o que conduz à nulidade da Decisão. Devolva-se o PAF ao órgão prolator da Decisão reformada para novo julgamento. Recurso **PROVIDO**. Declarada a **NULIDADE** da Decisão recorrida. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 2ª JJF, proferida através do Acórdão nº 0007-02/16, que julgou o Auto de Infração Procedente, lavrado para exigir o ICMS de R\$305.459,12, em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1- Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$59.429,22, 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 pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício de 2011;

INFRAÇÃO 2 – Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$158.943,67, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2011;

INFRAÇÃO 3 – Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, no valor de R\$87.086,23, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2011.

Consta dos autos, às fls. 171 a 180, Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, exarada através do Acórdão JJF nº 0007-02/16, na qual julgou o Auto de Infração Procedente, nos termos a seguir:

**VOTO**

*Inicialmente constato que o presente Processo Administrativo Fiscal está revestido das formalidades legais no que preceitua o RPAF/99, onde não foi constatada violação ao devido processo legal, sendo os impostos, as multas e suas bases de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, em que considero suficientes para formação de minha convicção e dos julgadores na análise da lide, não ensejando qualquer outra produção de prova na forma do que dispõe o art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.*

Ainda nesse contexto, observo que o sujeito passivo solicita diligência para análise de toda a documentação contábil-fiscal, a fim de comprovar a ausência da escrituração das notas fiscais objeto da ação fiscal, com isso afastar as infrações 1, 2 e 3, que dizem respeito a falta de recolhimento do ICMS apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Neste ponto especificamente, destaco as disposições da alínea "b", do art. 147, inciso I, do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99, em que orienta o indeferimento do pedido de diligência quando 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, o que não o fez.

Por outro lado, o sujeito passivo suscita a nulidade do Auto de Infração por cometimento de vícios formais na constituição do crédito tributário relacionados à "ausência de descrição clara e precisa das autuações" e "ilegalidade da presunção como meio de prova". Tais alegações não prosperam.

Como bem destaca a d. agente Fiscal, em sede de Informação Fiscal, nas fls. 1 e 2 dos autos, têm-se as descrições das infrações, atendendo ao que dispõe o RPAF/BA, aprovado pelo decreto nº 7.629/99, onde se vê claramente a natureza da infração, o autuado, o enquadramento da autuação e o montante do débito tributário, elementos básicos e fundamentais na constituição do crédito tributário. Nas fls. 6/96, têm-se os Anexos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11, correspondentes aos demonstrativos constitutivos de todo o Auto de Infração, em tela, com o débito da infração 1 apurado no ANEXO 1 (fls. 6/67), o débito da infração 2 apurado no ANEXO 10 (fls. 89/92) e o débito da infração 3 apurado no ANEXO 11 (fls. 93/96).

Sobre a alegação da ilegalidade da presunção como meio de prova, vez que a sua responsabilização somente poderia ocorrer mediante a comprovação de que houve a ausência da escrituração de notas fiscais e a consequente falta de pagamento do ICMS, entendo razão não assistir ao sujeito passivo, quanto à presente argüição de nulidade, pois se trata de roteiro de fiscalização à luz das disposições da Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, em total aderência às disposições do § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, que institui normas de procedimento do ICMS no Estado da Bahia

Tal levantamento constitui em modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período de apuração, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. No caso em tela, foi constatado diferenças tanto de entrada como de saídas de mercadorias, conforme os Anexos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11, que fazem parte integrante do Auto de Infração, com ciência do sujeito passivo no corpo de todos os demonstrativos, porém sem registro de quaisquer elementos probante acostados aos autos, seja por documento ou demonstrativo, que venha desabonar as acusações.

Desta forma, observo que a presunção da autuação segue os limites determinados pela Portaria nº 445/98, com as infrações comprovadas pelos Anexos que fazem parte integrante do Auto de Infração. Neste contexto, caberia ao sujeito passivo, em sede de defesa administrativa (art. 123 do RPAF/BA), o direito de fazer a impugnação do lançamento, com apresentação de elementos probantes, o que não o fez.

Por fim, sobre a proposição de nulidades do Auto de Infração, de uma forma geral, sob a perspectiva de que foram desrespeitados o art. 142 do CTN (procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente) e art. 5º, LIV e LV da CF (direito ao devido processo legal, contraditório e ampla defesa), também não pode prosperar, pois as infrações estão devidamente enquadradas no Auto de Infração não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, o qual exerceu o seu direito com plenitude. A Infração 1, enquadrada nos artigos 124, inc. I, 201, inc. I, 218, 322, 323 e 331, combinados com os artigos 1º, inc. I, art. 2º, inc. I e § 3º, 50, 60, inc. II, "b", 936 e § 3º do art. 938 do RICMS aprovado pelo decreto 6.284/97; e Artigo 13, inc. II da Portaria 445/98. A Infração 2, enquadrada nos artigo 125, inc. I, 371, inc. I, "a", 322, artigos 2º, § 3º, inc. IV, 39, inc. V, 50, 60, inc. II, "b", 936 e § 3º do artigo 938 do RICMS, aprovado pelo Decreto 6.284/97; e artigo 10, inc. I, alínea "a" da Portaria 455/98. A Infração 3, enquadrada no inciso II do art. 125, e artigos 322, 2, 50, 51, 61 inc. II alínea "a" e § 3º do artigo 938 do RICMS, aprovado pelo Decreto 6.284/97 c/c o artigo 10, inc. I, "b" da Portaria 455/98.

No mérito, o presente Auto de Infração reclama crédito tributário no valor total de R\$305.459,12, relativo às infrações descritas e relatadas na inicial dos autos todas apuradas por levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, onde se constatou, no mesmo ano de 2011, diferenças tanto de entradas como de saídas, em que, consubstanciado no Art. 13, da Portaria 445/98, tomou-se por base, para exigência do imposto, o valor das entradas - maior expressão monetária - não declaradas, sob a perspectiva da presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas, seja por falta de recolhimento do imposto relativo omission de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documento fiscais (art. 13, inc. II), seja, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal (art. 10, inc. I, "a") e seja por falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (art. 10, inc. I, "b"), todas respaldadas por

demonstrativos devidamente elucidativos, claros e incisivos, através dos Anexos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11, acostados às fls. 06 a 96 dos autos.

Trata-se o Auto de Infração de procedimento fiscal relativo a levantamento quantitativo embasado na Portaria nº 445/98, emitida pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. O art. 13 da citada Portaria apresenta duas situações de orientação de procedimento fiscal, perfeitamente excludentes, quando se detecta tanto omissão de entradas como de saídas de mercadorias no desenvolvimento do roteiro de levantamento quantitativo de estoque: encontrando o valor da omissão de saídas maior que o da omissão de entradas (inciso I do art. 13), deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS/97, art. 60, II, "a", e § 1º); por outro lado, apurando o valor da omissão de entradas maior do que o da omissão de saídas (inciso II do art. 13), deve tomar outros procedimentos para a cobrança do imposto devido, porém nunca as duas proposições em um mesmo período de apuração, como procedeu assertivamente a Fiscal Autuante, no Auto de Infração em tela

Em relação a apuração do levantamento quantitativo, de uma forma geral, quanto aos produtos, volume de compras e vendas, estoque, preços médios apontados, apuração de base de cálculo; vê-se que não há questionamento da defendant, a lide se instala em relação, simplesmente, da negativa do defendant em afirmar que não deixou de encriturar notas fiscais de entrada, nem de saída de mercadorias, tampouco deixou de recolher qualquer quantia de imposto no período objeto da ação fiscal, sem entretanto acostar aos autos qualquer demonstrativo ou documento que possa atestar tal assertiva. Há de se ressaltar que, nos termos do art. 143 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Desta forma, em relação a apuração do levantamento quantitativo, relativo a infração 1, a situação posta é de que o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas. Nesta situação deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º).

Para efeito de determinação da base de cálculo dessas operações, deve-se apurar o valor da receita não contabilizada, que corresponde ao custo das entradas omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, "b"). É o que se observa da constituição do preço médio das compras constante do Anexo 6 às fls. 76 a 83 dos autos.

Isto posto, apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente nos papeis de trabalho da autuação, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova. (Art. 13, inc. II, "e"). É o que, também, se observa do demonstrativo de apuração do estoque constante do Anexo 1 às fls. 7 a 67 dos autos.

Em sendo assim, vejo presente, no lançamento constitutivo da infração 1, todos os elementos previstos na legislação pertinente para constituição do crédito em análise. Infração 1 subsistente.

Quanto às infrações 02 e 03, tratam-se as atuações de omissão de entradas, seja, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V) e seja por falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária (RICMS/97, art. 125), decorrentes dessas próprias aquisições, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, todas respaldadas por demonstrativos devidamente elucidativos, conforme os ANEXOS 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11, com o débito da infração 02 apurado no ANEXO 10 (fls. 89/92) e o débito da infração 03 apurado no ANEXO 11 (fls. 93/96).

Analisando os demonstrativos de débitos constitutivos das infrações 02 e 03 vê-se claramente que não geram qualquer exigência fiscal em duplicidade. O valor do débito do imposto cobrado na infração 02 (fl. 89/92) foi considerado como crédito no demonstrativo de débito da infração 03 (fl. 93/96) na forma da legislação, afastando o "bis in idem" nas autuações. Observo, assim, que os demonstrativos que dão sustentação à infração 2 (art. 10, inc. I, "a", da Portaria 445/98) e a infração 3 (art. 10, inc. I, "b", da Portaria 445/98) não estão promovendo a dupla exigência fiscal.

Em sendo assim, vejo presente, nos lançamentos constitutivos das infrações 2 e 3, todos os elementos previstos na legislação pertinente para constituição do crédito em análise. Infrações 2 e 3 totalmente subsistente.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração em tela por restar integralmente procedentes as infrações 1, 2 e 3.

Irresignado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 191 a 207, no qual diz que: "Antes de abordar as questões de mérito, cumpre suscitar patente nulidade presente no Acórdão recorrido, na medida em que deixou de examinar pedido da Recorrente

*acerca da relevação ou redução das multas aplicadas contra a Recorrente.”*

Salienta que, ao assim agir, o Acórdão recorrido incorreu em patente nulidade, pois deixou de examinar as alegações apresentadas, no processo, por meio de defesa da Recorrente e, nesse caso, entende que o julgador de primeira instância administrativa deveria ter analisado e se pronunciado sobre a mencionada matéria, fornecendo a devida prestação jurisdicional ao contribuinte, sob pena de implicar cerceamento do direito de defesa e manifesta violação ao art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, na medida em que a ausência do pronunciamento na Decisão recorrida acerca da redução ou relevação das multas, por serem abusivas e confiscatórias, prejudicou a análise dos argumentos trazidos pela Recorrente no curso do processo administrativo. Cita julgamento pelo Tribunal Administrativo do Estado de São Paulo, que reconhece a nulidade da decisão de primeira instância em caso semelhante.

Em seguida, cita motivos determinantes para a reforma do Acórdão recorrido, a exemplo de:

1. Ausência de descrição dos fatos que embasaram a lavratura do Auto de Infração e a falta de documentos que instruem a acusação fiscal, cerceando o direito de defesa da Recorrente;
2. A ilegalidade da presunção, como meio de prova, que a Recorrente deixou de escrutar as notas fiscais de aquisição e que posteriormente comercializou as mercadorias sem pagamento do imposto devido, pois tal acusação precisa ser apurada de forma precisa, a partir do levantamento e das demonstrações do estoque da Recorrente, o que evidentemente não foi feito ou sequer cogitado;
3. No mérito, assevera que escrutar todas as operações de entradas e saídas de mercadorias, sendo necessária a realização de diligência, de forma a garantir um julgamento justo;
4. Abusividade das multas aplicadas, em caráter desproporcional à infração inexistente, sob pena de violação ao art. 150, IV, da Constituição Federal.

Por fim, requer que todas as intimações/publicações sejam feitas em nome dos seus advogados, sob pena de nulidade.

Às fls. 224 a 228 dos autos, a PGE/PROFIS opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, eis que o autuado insiste mais uma vez em aduzir argumentos já analisados e respondidos quando do julgamento em primeira instância fiscal.

Constata a PGE/PROFIS que o PAF está revestido das formalidades legais, no qual se vê claramente a natureza da infração, o autuado, o enquadramento da autuação e o montante do débito tributário, elementos básicos e fundamentais na constituição do crédito tributário.

Salienta, ainda, que se trata de roteiro de fiscalização à luz das disposições da Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, em total aderência às disposições do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que institui normas de procedimento do ICMS no Estado da Bahia.

A PGE/PROFIS, também, afirma que, em relação à infração 1, deve-se exigir o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto. Já em relação às infrações 2 e 3, tratam-se de omissão de entradas, seja na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, seja pela falta de recolhimento por antecipação tributária, decorrente dessas aquisições, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, todas respaldadas por demonstrativos devidamente elucidativos.

Por fim, o opinativo concluiu que não há como se acolher a tese recursal referente à infração lustrada nos autos, por evidente falta de lastro probatório, pelo que o Recurso Voluntário não deve ser provido.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1<sup>a</sup> instância, prolatada através do Acórdão nº 0007-02/16, em relação ao Auto de Infração em epígrafe.

Inicialmente, nos cabe analisar diretamente as questões arguidas, a começar pela questão prejudicial, que se refere à alegação de supressão de instância pela não apreciação das razões de mérito apresentadas na impugnação do Auto de Infração interposta pelo sujeito passivo, precisamente quanto ao fato de a JJF não ter examinado o pedido acerca da relevação ou redução das multas aplicadas contra o autuado.

Neste sentido, peço *venia* para discordar do opinativo da douta PGE/PROFIS que concluiu pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, após ultrapassar todas as nulidades arguidas pelo recorrente acerca do Processo Administrativo Fiscal, em que pese não se pronunciar sobre a nulidade da Decisão *a quo* em relação a ausência do pronunciamento na Decisão recorrida acerca da redução ou relevação das multas, por serem abusivas e confiscatórias.

De fato, o sujeito passivo em sua peça de defesa, precisamente às fls. 124 e 125 dos autos, alegou a abusividade das multas aplicadas de 100% e 60%, do que sustenta que “As multas aplicadas no presente caso são totalmente desproporcional por ser idêntica à suposta infração cometida, importando em verdadeiro confisco.”, para, em seguida, pleitear que fosse afastada a multa aplicada de 60% do valor do suposto imposto devido, sob pena de violação ao art. 150, inciso IV , da Constituição Federal ou ao menos fosse reduzida a percentuais condizentes com o entendimento exarado pelo STF.

Registre-se que o próprio relatório da JJF, à fl. 175 dos autos, consigna tal pleito do defendant. Contudo, verifica-se que a Decisão de piso omitiu-se quanto à apreciação específica desta questão lançada pelo contribuinte em sua defesa, o que comprometeu o princípio do duplo grau de jurisdição e provocou cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Assim, restou comprovado prejuízo ao contribuinte no seu direito ao contraditório, visto que a falta de posicionamento da JJF a respeito desta alegação defensiva supriu instância de julgamento, ensejando cerceamento do direito de defesa pela não apreciação das razões apresentadas pelo sujeito passivo, o que conduz à nulidade da Decisão, conforme alegado pelo recorrente em seu Recurso Voluntário.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para decretar a nulidade da Decisão recorrida e o retorno dos autos à Primeira Instância para novo julgamento, a salvo de falhas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e declarar **NULA** a Decisão recorrida relativa ao Auto de Infração nº 274068.0011/15-8, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo os autos retornar à Primeira Instância para novo julgamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de novembro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS