

A. I. N° - 274068.0011/15-8  
AUTUADO - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA.  
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 24.0.2016

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0007-02/16**

**EMENTA.** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das entradas não declaradas, com base na 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. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Infração subsistente. **b)** LANÇAMENTO DO IMPOSTO POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Foi detectada a omissão de entrada em expressão monetária maior que a omissão de saída no mesmo período de apuração na forma do item “a” acima. Itens “b” e “c” caracterizados decorrentes do item “a”. Infrações subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2015, para reclamar crédito tributário no valor total de R\$305.459,12, através das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1 - 04.05.05:** Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$59.429,22, constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias no exercício de 2011, 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 recurso provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, conforme os ANEXOS 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 e 9, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte

*Enquadramento:* Artigo 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. Artigo 13, inc. II da Portaria 445/98.

*Multa Aplicada:* Artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96.

**INFRAÇÃO 2 - 04.05.08:** Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$158.943,67, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2011, conforme os ANEXOS 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte.

*Enquadramento:* 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. Art. 10, inc. I, alínea “a” da Portaria 455/98.

*Multa Aplicada:* Artigo 42, inciso III, da Lei 7.014/96.

**INFRAÇÃO 3 - 04.05.09:** Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, no valor de R\$87.086,23, exercício de 2011, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, conforme os ANEXOS 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 9, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte.

*Enquadramento:* 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 do Artigo 10, inc. I, “b” da Portaria 455/98.

*Multa Aplicada:* Artigo 42, inciso II, da Lei 7.014/96.

O sujeito passivo apresenta impugnação, fls. 115/127, alegando tempestivamente com arrimo no art. 123, do RPAF, aprovado Decreto nº 7.629/99, pelas razões que passo a expor:

Diz que, a fiscalização lavrou o Auto de Infração nº 274068.0011/15-8, em tela, para formalizar exigência de ICMS, em decorrência do suposto cometimento de 3 (três) infrações à legislação tributária do Estado da Bahia, que as citam. Aduz que não concorda com as exigências fiscais em questão, vez que demonstrará, no decorrer da presente impugnação, motivos que conduzem o reconhecimento da nulidade ou improcedência da exigência fiscal, consubstanciada nesse processo fiscal, em virtude da ilegalidade e abusividade da exigência.

Quanto a nulidade do Auto de Infração, preliminarmente, diz que, cabe mencionar que o Auto de Infração padece de nulidade, tendo em vista que foi lavrado sem qualquer indicação quanto às circunstâncias dos fatos apontados como infracionais, que evidenciariam a alegada ilegalidade.<sup>1</sup>

Além disso, apesar da “*Descrições dos Fatos*” constar que a intimação da lavratura do Auto de Infração foi acompanhada de Anexos que comprovariam o cometimento das supostas 3 (três) infrações à legislação tributária, tais documentos não foram entregues, nem disponibilizados ao contribuinte.

Destaca, então que, as referidas condutas da Fiscalização desrespeitaram o disposto nos arts. 129, incisos III e IV, e 130, ambos do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), assim como o art. 142 do CTN. Nesse caso, diz que, a inobservância das exigências formais da legislação, acarretam a nulidade absoluta do Auto de Infração, pois, sem essas informações, a não pode exercer o seu direito de defesa.

Observa que, no Auto de Infração, não contém os requisitos e informações básicas para sua lavratura, como a indicação das circunstâncias que culminaram com a alegada infração, não mencionou o tipo de operação que ensejou a suposta irregularidade, nem quais foram as mercadorias e notas fiscais não escrituradas, tampouco mencionou as datas das operações supostamente omitidas pela Requerente, na entrada e saída das mercadorias. Em outras palavras, diz que restou a insólita missão de “adivinhar” os fundamentos e os fatos suscitados pela Fiscalização como causas da autuação.

Assegura que, a autuação fiscal deve obrigatoriamente ser clara, precisa, completa, descrevendo os fatos que justifiquem a exigência do tributo ou multa, a fim de que o autuado possa se defender adequadamente. A aplicação desse preceito tem um nítido contorno constitucional, já que privilegia o direito de contraditório e da ampla defesa, previsto no artigo 5º, inciso LV, da CF.

Assim, diz que, tal fato é suficiente para caracterizar a violação aos arts. 129, incisos III e IV, e 130, ambos do Código Tributário do Estado da Bahia e ao artigo 142 do CTN, ficando demonstrado que o Auto de Infração em comento merece ser declarado nulo por estar desrido das formalidades legais necessárias.

Aduz, também, que, se não bastasse a nulidade acima narrada, há na autuação fiscal em discussão, nulidade em razão do vício decorrente da adoção da presunção como fundamento dos lançamentos, a fim de forçar o entendimento de que houve suposta falta de pagamento de ICMS nas operações de entrada e saída de mercadorias, nos exercícios de 2011 e 2012.

Diz que tal presunção é absolutamente descabida. Observa que, a sua responsabilização somente poderia ocorrer, mediante a comprovação de que houve a ausência da escrituração das notas fiscais em objeto e, como consequência, a falta do pagamento de ICMS. Contudo, diz que, em nenhum momento a D. Fiscalização Estadual efetuou essa comprovação. A mera presunção da prática da infração não é suficiente para que se atribua a sua responsabilidade. Ônus esse, diz a defendant, de quem acusa.

Observa que é princípio basilar do Direito que o ônus da prova cabe a quem alega. Diz que esse princípio fundamenta-se em garantia constitucional decorrente do devido processo legal. Nesse sentido, destaca que cabe à Fiscalização munir-se das provas necessárias à comprovação da alegada ausência de escrituração de notas fiscais. No caso sob análise, aduz que, simplesmente, imputou-se à Requerente a prática das infrações, restringindo-se a narrar as breves considerações transcritas acima, sem nem juntar ou dar acesso das supostas comprovações de que houve falta de pagamento do ICMS.

Diz que, ao utilizar dessa presunção, a Fiscalização Estadual transferiu, injustificada e invalidamente, o ônus da prova ao contribuinte, em manifesta afronta ao mencionado disposto no artigo 142 do CTN. Acerca da impossibilidade dessa inversão do ônus da prova ao contribuinte, traz aos autos algumas citações de autores renomados do direito sobre a matéria.

Ademais, destaca que, nos casos de dúvida quanto aos fatos e à prática de supostas infrações, a interpretação da legislação tributária deve ser feita favoravelmente ao contribuinte. Essa regra está consagrada no artigo 112 do CTN.

Ante o exposto, diz que resta claro que a d. Fiscalização não poderia ter presumido que a Requerente deixou de escrutar as notas fiscais de aquisição e que posteriormente comercializou as mercadorias sem o pagamento do imposto devido. Tal acusação precisa ser apurada de forma precisa, a partir do levantamento e das demonstrações do estoque da Requerente, o que evidentemente não foi feito ou sequer cogitado.

Todas essas considerações, diz que vale mencionar, são corroboradas pela ausência, inclusive, de qualquer menção no auto de infração das datas que essas supostas entradas ou saídas ocorreram. Isso demonstra, para além do cerceamento da defesa do contribuinte – que fica impossibilitado de defender-se de eventual decadência -, mais uma evidência da presunção dessa entrada das mercadorias.

Diante disso, diz que resta inconteste a necessidade de cancelamento do Auto de Infração em objeto, em razão de sua absoluta e irremediável nulidade. Entretanto, caso não seja reconhecida a manifesta nulidade do Auto de Infração, o que se admite apenas para argumentar, passa demonstrar as razões da insubsistência da autuação e da consequente exigência fiscal.

Observa que, muito embora os equívocos incorridos pela Fiscalização, na lavratura do AIIM, sejam suficiente para levar à nulidade da exigência fiscal, como demonstrado acima, caso sejam superadas essas nulidades, é necessário a apresentação dos anexos mencionados no Auto de

Infração, os quais supostamente comprovariam a validade da exigência fiscal ou, ao menos, seja dado vista do processo administrativo para Requerente e, por conseguinte, seja reaberta a oportunidade de apresentar sua defesa.

Subsidiariamente, caso não sejam acolhidas as irregularidades acima narradas, no mérito, diz que o Auto de Infração revela-se absolutamente improcedente, tendo em vista que não deixou de escriturar qualquer operação de entrada ou saída de mercadoria, nem deixou de recolher ICMS em suas operações, tampouco nas operações em que é responsável solidário ao recolhimento do tributo. Com efeito, as infrações descritas no Auto de Infração são improcedentes e devem ser canceladas, com o arquivamento do processo administrativo.

Destaca, ainda, considerando os fundamentos aduzidos acima e, principalmente, o desrespeito ao direito de defesa da Requerente, faz-se necessária a realização de diligência física ou de perícia técnica no estabelecimento autuado, para análise de toda a documentação contábil-fiscal, a fim de afastar as presunções impostas pela Fiscalização e comprovar a improcedência das exigências fiscais.

Portanto, pleiteia seja deferida a realização de diligência ou de perícia técnica, nos termos do artigo 145 do Decreto 7.629/99, por meio da qual serão examinados os seus documentos contábeis e fiscais, referentes aos exercícios fiscalizados, em local e prazo a ser determinado, comprovando-se a regularidade dos procedimentos adotados pelo estabelecimento autuado.

Nesse sentido, na hipótese de ser determinada a realização de perícia técnica, formula os seguintes quesitos, com fundamento no parágrafo único, do artigo 145, do Decreto 7.629/99:

(i) queiram o Sr. Perito e o Assistente Técnico responder quais são as atividades desenvolvidas pela Requerente em seu estabelecimento autuado, as operações e mercadorias comercializadas, que foram objeto do Auto de Infração, com a indicação das datas das operações e motivos que ensejam a lavratura do Auto de Infração, assim como a forma de escrituração fiscal utilizado pelo contribuinte;

(ii) queiram o Sr. Perito e o Assistente Técnico confirmar se a Requerente deixou de pagar o 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, no mesmo exercício (Infração 01);

(iii) queiram o Sr. Perito e o Assistente Técnico confirmar se a Requerente deixou de pagar o ICMS referente 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 estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (Infração 02); e

(iv) queiram o Sr. Perito e o Assistente Técnico confirmar se a Requerente deixou de pagar o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado. (Infração 03).

Traz a tona, ainda, o defendant, de que, além da cobrança do montante principal a título de crédito de ICMS, o Auto de Infração nº 274068.0011/15-8 também exigiu multa de 100%, em relação aos itens 1 e 2 do Auto de Infração, e de 60%, em relação ao item 3, toda as multas imputadas sobre o suposto valor devido de imposto.

Diz que, não cometeu infração alguma que justificasse a imposição de multas tão elevadas, o que desde já se configura a manifesta constitucionalidade por ofensa aos artigos 37 e 150, inciso IV, da CF. Assim, não havendo motivos para a manutenção da obrigação principal supostamente descumprida pela Requerente, por consequência deve ser também afastada a multas aplicadas.

Aduz que as multas aplicadas no presente caso são totalmente desproporcional por ser idêntica à suposta infração cometida, importando em verdadeiro confisco. A esse respeito, diz que vale frisar que o STF negou provimento ao Agravo Regimental interposto pela União (Fazenda Nacional) no RE 523.471, reconhecendo (i) que o princípio constitucional da vedação ao confisco se aplica às multas, e não apenas aos tributos, e (ii) a abusividade de multa de 60%, que ultrapassa e muito o valor declarado constitucional pelo STF. Destaca na defesa o trecho da decisão.

Como conclusão de todo o exposto, diz que tem como demonstrado que o Auto de Infração nº 274068.0011/15-8 merece ser totalmente anulado, tendo em vista que:

(i) o seu teor e a sua instrução carecem da descrição dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação e, principalmente, omitiu documentos utilizados pela Fiscalização, cerceando o direito de defesa da Requerente e infringindo os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, incisos LIV e LV, da CF), assim como os arts. 129, incisos III e IV, e 130, ambos do Código Tributário do Estado da Bahia;

(ii) a Fiscalização não poderia tão somente adotar a presunção como fundamento dos lançamentos, a fim de forçar o entendimento de que houve suposta falta de pagamento de ICMS nas operações de entrada e saída de mercadorias, nos exercícios de 2011 e 2012;

Por outro lado diz que comprovou que o Auto de Infração nº 274068.0011/15-8 merece ser julgado improcedente, pois:

(i) não deixou de escrutar notas fiscais de entrada, nem de saída de mercadorias, tampouco deixou de recolher qualquer quantia de imposto, o que poderá ser comprovado por meio da realização de diligência; e

(ii) a ausência de prejuízo ao Fisco, bem como que não houve qualquer procedimento contrário ao interesse da fiscalização ou da arrecadação dos tributos, sendo possível cancelar o Auto de Infração e suas penalidades, em atenção ao princípio da proteção ao contribuinte de boa-fé, previsto no artigo 112 do CTN.

Por fim, pleiteia que todas as intimações/publicações sejam feitas em nome dos advogados Marcelo Mazon Malaquias (OAB/SP nº 98.913) e João Alberto Pereira Lopes Junior (OAB/BA nº 11.972), sob pena de nulidade.

A Auditora Fiscal apresenta Informação Fiscal, fls. 158/164, onde primeiramente destaca as razões de defesa do autuado, quais sejam: (a) nulidade do auto de infração, pela ausência de descrição dos fatos que embasaram a lavratura do auto de infração e a falta de documentos que instruem a acusação fiscal;(b) ilegalidade da presunção como meio de prova; (c) requerimento para conhecimento dos anexos ou vista ao processo administrativo; (d) a necessidade da conversão do julgamento em diligência para que a requerente possa comprovar a regularidade de todos os procedimentos adotados; e (e) a abusividade da multa aplicada. Em seguida passa a apresentar suas considerações quanto as argüições apresentadas, conforme a seguir:

Da descrição dos fatos e documentações. Alega que o auto de infração não tem qualquer indicação quanto às circunstâncias dos fatos apontados como infracionais e falta de entrega dos anexos comprobatórios. Diz que as alegações não procedem, pois nas folhas 1 e 2 têm as descrições das infrações atendendo o que determina o art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e os anexos foram entregues ao contribuinte conforme folhas 6 a 96 e arquivos conformes folhas 98 e 99.

Destaca que a defendente cita que foram desrespeitados os arts. 129, incisos III e IV e 130 do COTEB, Lei nº 3.956/81, art. 142 do CTN e art. 5º, LV da CF. Diz, então, que a defendente está se

referindo aos incisos III e IV do parágrafo 1º do art. 129 do COTEB, Lei nº 3.956/81. A citação da defendant não prospera, pois o auto de infração seguiu o que estabelece nestes artigos.

Da legalidade da presunção como meio de prova. Cita que as infrações são de 2011 e 2012 e alega que a presunção é absolutamente descabida, uma vez que a responsabilidade da requerente somente poderia ocorrer mediante a comprovação de que houve a ausência de escrituração das mercadorias em questão e, como consequência, a falta do pagamento de ICMS. Na realidade, destaca que, só foram feitos lançamento para o exercício de 2011. Diz que os anexos 1 a 11 demonstram que houve falta de escrituração das mercadorias objeto da fiscalização.

Observa, também, que a defendant argüi que houve ausência da menção das datas que essas supostas entradas ou saídas ocorreram. Diz que a alegação não procede, visto que nas folhas 1 e 2 do auto de infração estas datas estas demonstradas.

Aduz, também, que não houve cerceamento de defesa. No auto de infração, folhas 1 e 2, constam a transcrição detalhada da infração, enquadramento da infração, tipificação da multa e o indicativo dos demonstrativos utilizados para quantificar o valor da infração de forma detalhada e com notas explicativas da origem dos dados. Nestes relatórios estão demonstradas as descrições das mercadorias, as quantidades, CFOP das operações, preços e todas as informações necessárias para caracterizar as infrações. Tudo entregue ao contribuinte no momento da ciência conforme folhas 6 a 96 e arquivos conformes folhas 98 e 99.

Destaca que a defendant requer a apresentação dos anexos ou, ao menos, seja dado vista do processo administrativo para a requerente. Diz, assim, que os anexos foram entregues no momento da ciência do auto de infração, logo afirma que já estão em poder do contribuinte desde esse momento, conforme folhas 6 a 96 e arquivos conformes folhas 98 e 99. Diz, por fim, que o processo encontra-se no CONSEF a disposição de vista do contribuinte, bastando para isto a iniciativa do seu representante legal para comparecer e dar vista ao processo.

Diz que a impugnante solicita diligência para análise de toda a documentação contábil-fiscal, a fim de afastar as presunções impostas pela fiscalização e comprovar a improcedência das exigências fiscais. Observa que não se faz necessária a diligência, pois constam no respectivo presente PAF todos os elementos necessários para conclusão da procedência das infrações.

Por outro lado, diz que, a defendant solicita o afastamento das multas aplicadas, pois considera que não há motivos para a manutenção da obrigação principal. O requerimento da defendant não procede, já que os demonstrativos 1 a 11 comprovam as infrações, logo a obrigação principal persiste e não tem justificativa o cancelamento das multas.

Destaca, ainda, que o contribuinte também alega que as multas são desproporcionais (100% e 60%), importando em confisco e solicita a redução para percentuais condizentes com a CF. Diz que a arguição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda.

Neste contexto, diz que considera pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleiro, “*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*”, 7º edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omisso que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

Diz assim, não há, por conseguinte, o que se falar da violação dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, pois, além de serem, no presente caso, corolários do princípio do não confisco, já analisado, não encontram amparo fático, na medida em que a multa aplicada é adequadamente modulada para o desestímulo ao descumprimento das obrigações tributárias ora apuradas.

Diz que, as multas estão devidamente aplicadas conforme artigos: (a) 42, II, “d” da Lei 7.014/96, que define a multa de 60%, para quando o imposto não for recolhido por antecipação; (b) e 42, III da Lei 7.014/96, que define a multa de 100%, para omissão de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque. Cita a alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei 7.014/96 vigente à época dos fatos geradores.

Desta forma, diz que, como a multa está prevista em lei, não há que se falar de confisco, portanto devem ser mantidas as multas de 60% prevista no 42, II, “d” da Lei 7.014/96 e 100% prevista no art. 42, III, “g” da Lei 7.014/96. Também observa que, a dispensa, ou redução, de imposição de penalidade que se encontra prevista no §7º, do artigo 42, da Lei nº 7.014/96, exige do sujeito passivo a comprovação de que as infrações teriam sido praticadas sem dolo, fraude, ou simulação, e que não houvessem implicado falta de recolhimento do ICMS. Aduz que inexiste comprovação de falta de pagamento de imposto ao erário, no respectivo PAF, motivo pelo qual a multa deve ser mantida.

Por tudo quanto aqui exposto mediante as considerações apresentadas, mantenho a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado nas infrações, visando salvaguardar os interesses públicos, espera dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela procedência do presente auto.

## 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 conseqüente 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 omissão 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 escriturar 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 a 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

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 274068.0011/15-8 lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$305.459,12**, acrescido da multa de 100% sobre R\$218.372,89 e 60% sobre R\$87.086,23, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais devendo ser homologados os valores recolhidos.

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

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR