

**PROCESSO** - A. I. Nº 206837.3007/16-7  
**RECORRENTE** - LUCAS PIRES DE MORAES COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA. - EPP  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0128-05/17  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 05/10/2018

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO CJF Nº 0256-12/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MAIOR EXPRESSÃO O DE ENTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Ou seja, está demonstrada a ocorrência de saídas de mercadorias sem pagamento do imposto no exercício considerado. A prova apresentada pela defesa não se revelou eficaz para apontar erro no levantamento fiscal. Infração subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Razões de defesa não são capazes de elidir a autuação. Trata-se do produto “calçado”, sem a antecipação total do imposto, pelo adquirente, na entrada do estabelecimento. Item subsistente. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. ESCRITURAÇÃO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA NÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigações acessórias. Multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0128-05/17, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 21/12/2016, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$95.372,05, relativos a oito infrações distintas, descritas abaixo apenas naquilo que se reporta ao presente recurso.

*INFRAÇÃO 01 - 04.05.05: Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$34.244,72, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, nos exercícios de 2011 e 2012, 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 entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, conforme os demonstrativos às fls. 62/63 para o exercício de 2011 e fls. 64/84 para exercício de 2012. Lançado ICMS no valor de R\$6.756,16, no exercício de 2011, com enquadramento no artigo 124, inc. I, 201, inc. I, 218, 322, 323 e 331, c/c artigos 1º, inc. I, 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 art. 13, inc. II, da Portaria 445/98; e R\$27.488,56, no exercício de 2012, com enquadramento no art. 4º, §4º, inc. IV; art. 23-A, inc. II da Lei 7.014/96, c/c art. 13, inc. II, da Portaria 445/98.*

...

*INFRAÇÃO 03 - 07.01.01: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação no valor de R\$2.741,29, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior, referente aos meses de março, maio, julho e agosto de 2012, na forma do demonstrativo à fl. 86 dos autos, com enquadramento no artigo 371, artigo 125, inc. II, "b", c/c artigo 61, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto 6.284/97, para a data de ocorrência 31/03/2012 e enquadramento no artigo 8º, inc. II e §3º do art. 23 da Lei 7.014/96 c/c art. 289 do RICMS publicado pelo Decreto 13.780/2012, para as datas de ocorrências 31/05/2012, 31/07/2012 e 31/08/2012.*

...

*INFRAÇÃO 05 - 16.01.02: Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal, relativo aos exercícios de 2012, 2013 e 2014 na forma do demonstrativo à fl. 87 dos autos. Lançada multa no valor de R\$638,09, com enquadramento nos artigos 217 e 247 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012.*

...

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 25/07/2017 (fls. 197 a 204) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“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, tendo o autuado demonstrado total entendimento da acusação, inclusive apresentando razões de mérito.*

*O presente Auto de Infração reclama crédito tributário do ICMS no valor total de R\$95.372,05, relativo a oito infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, referente ao exercício de 2011, 2012, 2013 e 2014, tendo o autuado impugnado as infrações 1, 3, 5 e 8, mantendo-se silente em relação às infrações 2, 4, 6 e 7, que serão de pronto considerados procedentes os créditos reclamados.*

*A infração 1 diz respeito a falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$34.244,72 constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, nos exercícios de 2011 e 2012, 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 entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, conforme os demonstrativos às fls. 62/63 para o exercício de 2011 e fls. 64/84 para exercício de 2012.*

*Em relação a apuração do levantamento quantitativo relativo a infração 1, quanto aos produtos, volume de compras e vendas, estoque e preço médio apontados, vê-se que não há questionamento específico da deficiente, a lide se instala em relação a afirmação genérica do sujeito passivo de haver distorção em relação a planilha que anexa a sua defesa (fls. 122/163) para o exercício de 2012 e fls. 173/174 para o exercício de 2011, onde, à luz do seu entendimento, se faz necessário a revisão por órgão técnico superior.*

*Aliás, como destacou o agente autuante em sede de Informação Fiscal, ao examinar a mencionada planilha, e por mim, também analisada, verifica-se que não há qualquer alusão de erros ou equívocos cometidos no levantamento fiscal, inclusive apontando para um reconhecimento de débito para o exercício de 2012 o valor de imposto devido de R\$27.659,00 (fl. 163), um montante de débito maior que o apontado na autuação que é de R\$27.486,56 (fl. 84). Relativamente ao exercício de 2011, aponta um imposto devido de R\$6.726,24 (fl. 174), enquanto o valor apontado na autuação é de R\$6.756,16 (fl. 63).*

*Neste sentido, sem traçar qualquer consideração de erro no levantamento dos débitos apontados na infração 1, o sujeito passivo limita-se apenas a afirmar que se faz necessário sua revisão por órgão técnico superior. A planilha apresentada pela defesa não se revelou eficaz para apontar erro no levantamento do autuante. Portanto, nos termos do art. 140 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas. Desta forma, o enquadramento da infração está em conformidade com a legislação, para a imputação relatada na descrição dos fatos, entendo subsistente a infração 1.*

*A infração 3 diz respeito a ter deixado de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação no valor de R\$2.741,29, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, sem o devido registro no livro fiscal próprio, na forma do demonstrativo à fl. 86 dos autos.*

*Em sede de defesa alega o sujeito passivo que não tinha conhecimento das notas fiscais objeto da autuação,*

onde mediante requerimento foi dado conhecimento das chaves de acesso de todas as notas fiscais que compunha o demonstrativo de débito da infração 3. Voltando aos autos, na sua segunda peça de defesa, a autuada reconhece a não escrituração, arguindo que, por tratar-se de produtos passíveis de Substituição Tributária, o imposto deve ser pago pelo fornecedor.

Os itens de mercadorias arrolados nas notas fiscais objeto da autuação constante do demonstrativo de débito à fl. 86 dos autos são de calçados, cuja legislação prevê e aponta a obrigatoriedade da realização da antecipação total do ICMS. Trata-se de mercadoria acobertada pelo instituto da substituição tributária, cujo adquirente da mercadoria, nas operações interestaduais, é o responsável pela antecipação total do imposto. Em sendo assim, entendo correta a imputação da autuação. Infração 3 subsistente.

A infração 5 diz respeito a aplicação de multa formal pela falta de escrituração de notas fiscais de entradas de mercadorias não tributáveis, cuja relação com identificação de datas, números e valores estão apresentadas no demonstrativo de fl. 87 dos autos. Não há lide em relação à falta de registro no livro fiscal das notas fiscais objeto da autuação. Entretanto o defensor argui a aplicação da penalidade de 1% e não 10%, como está posto no demonstrativo.

Compulsando o demonstrativo vê-se que a multa aplicada foi de 1% sobre a base de cálculo como assim dispõe a legislação. Em que pese constar do demonstrativo a aplicação da alíquota de 10% de multa aplicada, ao transportar os valores para o demonstrativo de débito da autuação, os valores lançados foram desenvolvidos à alíquota de 1%. Em sendo assim, resta subsistente a infração 5 no valor apontado na autuação, ou seja, no valor de R\$638,09.

A infração 8 diz respeito a acusação de que o defensor adotara o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, em um mesmo exercício fiscal. Em sede de informação fiscal, o d. agente Fiscal aduz que tais erros podem ser observados no demonstrativo às fls. 88/92 dos autos.

Vê-se que o período fiscalizado é de 09/02/2011 a 31/12/2014. Por conseguinte, tais demonstrativos apontam erros ocorridos nos exercícios de 2011 e 2012. Entretanto não se tem qualquer demonstrativo que aponte a ocorrência de erros para os exercícios de 2013 e 2014.

Compulsando os demonstrativos dos produtos com códigos iguais e descrição diferente que fundamentam a autuação, observo que apresenta informações que não são suficientes para determinar a infração cometida. Na realidade o que se observa são produtos com códigos iguais e referências diferentes, e não a adoção de um mesmo código para mais de um item de mercadoria, como assim é tipificada a multa na forma do art. 42, inc. XIII-A, alínea "e", item, 1, subitem 1.1, da Lei 7.014/96.

Por tal ocorrência, sujeita-se o defensor à penalidade de R\$1.380,00 por cada item de mercadoria associado a um mesmo código. Como tal, têm-se a aplicação de multa no valor de R\$13.800,00 para cada um dos exercícios fiscalizados, ou seja, 2011, 2012, 2013 e 2014, perfazendo o montante de R\$55.200,00 para a infração 8.

Em que pese tais valores lançados para a infração 8, não se vê, nos autos, qualquer demonstrativo de cálculo dos valores lançados, ou seja, não se sabe como é formado cada valor da multa imputada em cada exercício lançado.

Pela tipificação das multas aplicadas na autuação (art. 42, inc. XIII-A, alínea "e", item, 1, subitem 1.1, da Lei 7.014/96) cabe a penalidade de R\$1.380,00 por cada ocorrência de produtos com código igual. No caso específico não se sabe quais produtos foram considerados com códigos iguais e descrição diferente para chegar ao montante de R\$13.800,00 de multa aplicada em cada exercício auditado.

Na realidade, o que se observa dos demonstrativos que fundamentam a autuação, é apenas o registro dos produtos que estariam com códigos iguais e descrição diferente nos exercícios de 2011 e 2012 (fls. 88/92), com o agravante de não haver qualquer registro de ocorrência nos exercícios de 2013 e 2014, porém com aplicação de multa imputada, como se houvesse ocorrência de registro de códigos para mais de um item de mercadoria nesses exercícios.

Portanto, com base no art. 18, inciso IV, do RPAF/99, declaro nula a infração 08 do Auto de Infração por inexistência de elementos suficientes para caracterizar a infração imputada, por incerteza no cálculo da multa, bem como por cerceamento do direito de defesa.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração em tela."

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 220 a 222, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Afirma que, embora tenha sido decretada a nulidade da Infração 08, pela JJF, e mantidas parcialmente as demais infrações, foi inobservado o procedimento legal pela autoridade

autuante, especificamente em relação às infrações 1, 3 e 5, pois, ao analisar como foi apurado o valor da base de cálculo em ambos os exercícios, constatou que o lançamento padece de vícios que conduzem à nulidade.

Após reproduzir o texto do art. 10 do diploma normativo citado, além do art. 23-A da Lei nº 7.014/96, alega que, analisando as planilhas elaboradas pelo autuante, relativas aos exercícios fiscalizados, constatou os seguintes fatos que, ao seu entender, inviabilizam os levantamentos.

Primeiramente, afirma que a acusação se refere a falta de pagamento do imposto na condição de responsável solidário por haver adquirido de terceiros mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária sem a respectiva escrituração – omissão de entradas, descrição que estaria em contradição com o que estabelecem as normas referidas. Argumenta que é possível notar que o procedimento do autuante consistiu em apurar as omissões de entradas de cada produto, atribuir um valor de custo unitário médio sem demonstrar como se determinou, tendo aplicado uma margem de valor agregado de 55% sobre a base de cálculo apurada de forma incorreta e atribuído um crédito fiscal sem indicação de como se chegou a tal valor, o que seria inaplicável para efeito de cobrança do imposto por responsabilidade solidária.

Explica que o correto seria o autuante ter procedido da seguinte forma: “após apurar as omissões de entradas das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, calcular o custo médio das entradas no último mês do período fiscalizado, o qual seria aplicado sobre as respectivas entradas omitidas, apurando-se, assim, 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”.

Prossegue, explicando que, sobre essa receita não contabilizada, deveria ser exigido o imposto por responsabilidade solidária, sem agregação de qualquer percentual de MVA. Ato contínuo, deveria o autuante, exigir o imposto *“devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal”*.

Desta maneira, conclui que o levantamento quantitativo de estoque não levou em conta os procedimentos acima mencionados, além da patente impossibilidade de saneamento do feito através de diligência fiscal.

Com base no Art. 18, inciso IV do RPAF/BA, requer que seja declarada a nulidade do auto de infração, conforme precedente em caso assemelhado, ocorrido no AI 206837.0003/17-9, cujo acórdão anexa cópia.

Termos em que, pede deferimento.

## VOTO

Trata-se, como já destacado acima, de recurso voluntário, manejado com vistas a reformar a decisão proferida pela 5ª JJF que julgou procedente em parte o lançamento tributário. Em sua peça recursal, o Sujeito Passivo não deduz qualquer alegação relativa ao mérito do presente auto de infração, tendo se limitado a arguir a nulidade do procedimento fiscal, após transcrever o teor das infrações 01, 03 e 05, do que se presume que este tenha sido o objeto de sua petição. Deduziu, apenas, uma única alegação preliminar, a qual passo a enfrentar conforme segue.

Alegou existir descompasso entre a acusação fiscal e a metodologia de apuração da base de cálculo levada a termo pelo Autuante.

Examinando os autos, noto que a Recorrente incorreu em completo equívoco, pois a acusação fiscal não guarda qualquer relação com a cobrança de imposto na condição de responsável solidário, conforme alega, mas decorre de ICMS de responsabilidade própria, em face da omissão

de entradas, elemento que autoriza a presunção de omissão de saídas, como se pode ler na descrição da Infração 01, à folha dos autos, abaixo reproduzida.

*“INFRAÇÃO 01 - 04.05.05: Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$34.244,72, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, nos exercícios de 2011 e 2012, 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 entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, conforme os demonstrativos às fls. 62/63 para o exercício de 2011 e fls. 64/84 para exercício de 2012.”*

Ademais, diferentemente do que afirma o Sujeito Passivo, a metodologia de apuração da base de cálculo, adotada pelo preposto fiscal, não envolveu a adoção de qualquer MVA, mas limitou-se a apurar as diferenças quantitativas indicadas, a multiplicá-la pelo preço médio e aplicar a alíquota de 17% (sem MVA), para obtenção do imposto devido, conforme se pode notar pelo exame do demonstrativo de débito acostado às folhas 62/84.

Como se vê, as suas alegações não possuem respaldo nos documentos que instruem o presente PAF, já que faz referência a fatos e procedimentos que não correspondem àqueles relacionados ao presente processo.

Assim, rejeito a alegação de nulidade suscitada.

Quanto ao mérito, a empresa Recorrente não deduziu, como já destacado, qualquer alegação, tendo assumido o risco de sucumbir à acusação, na hipótese de serem rejeitados (como foram) os seus argumentos.

Assim, não tendo apresentado qualquer defesa direta do mérito, entendo que restaram provadas as infrações 1, 3 e 5, não merecendo reparo a decisão recorrida.

NEGO, portanto, PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206837.3007/16-7, lavrado contra **LUCAS PIRES DE MORAES COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA. - EPP**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$37.863,51**, acrescido das multas de 60% sobre R\$3.618,79 e 100% sobre R\$34.244,72, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “d” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$2.308,54**, previstas nos incisos IX, XI, XVIII, alínea “b” e “c”, do mesmo artigo e diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS