

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0011/15-8  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0133-05/17  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/11/2018

## 1ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0258-11/18

**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, decorrente de operações com mercadorias acobertadas pelo instituto da substituição tributária. O valor do débito apurado no item “a” foi considerado como crédito no demonstrativo de débito do item “b”. Afastado o “bis in idem” nas autuações. Itens subsistentes. Afastadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a decisão de primeiro grau, proferida através do Acórdão nº JJF Nº 0133-05/17, que julgou Procedente 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 dos autos (fls. 6/88), e cujas cópias foram entregues ao contribuinte (fl. 69).

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 dos autos (fls. 6/92) e cujas cópias foram entregues ao contribuinte (fl. 69).

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 dos autos (fls. 6/96) e cujas cópias foram entregues ao contribuinte (fl. 69).

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 nº 6.284/97 c/c do Artigo 10, inc. I, “b” da Portaria 455/98.

Multa Aplicada: Artigo 42, inciso II, “d” da Lei 7.014/96.

A 4ª JJF, por unanimidade, julgou o Auto de Infração Procedente, conforme voto abaixo transcrito:

#### **VOTO**

Trata-se de novo julgamento do Auto de Infração nº 274068.0011/15-8 em tela, tendo em vista que a 2ª Câmara, através do Acórdão CJF Nº 0197-12/16 (fls. 230/234), em sessão do dia 16/11/2016, julgou nula a decisão da 2ª Junta de Julgamento de primeira instância expresso pelo Acórdão JJF Nº 0007-02/16 (fls. 171/180), expedido em 16/02/2016, por entender que não houve observação do devido processo legal na sua totalidade, sob a perspectiva de que a Decisão de piso omitiu-se quanto a apreciação da questão lançada pelo sujeito passivo em sua defesa, relativo à alegação de abusividade das multas aplicadas, ensejando, portanto, a necessidade de saneamento de tal omissão, vez que, à luz do entendimento da segunda instância, comprometeu o princípio do duplo grau de jurisdição e provocou cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Têm-se como destaque da Decisão da 2ª Câmara, que o próprio relatório da JJF, à fl. 175 dos autos, consigna tal pleito do defendente. Contudo, verifica-se que a Decisão de piso omitiu-se quanto à apreciação específica desta questão lançada pelo contribuinte em sua defesa.

Assim, entenderam os membros da 2ª Câmara que restou comprovado prejuízo ao contribuinte no seu direito ao contraditório, visto que a falta de posicionamento da 2ª JJF a respeito desta alegação defensiva suprimiu 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.

Do exposto, decidiu a 2ª Câmara 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.

Neste sentido, antes de adentrar no novo julgamento da lide, cabe destacar que o presente PAF retornou a este Relator por falta do exame de um dos pedidos do defendente, todavia a questão poderia ter sido apreciada na segunda instância, sem retorno a esta primeira instância, consoante a disposição do inc. III, § 2º, art. 1.013, do CPC, aprovado pela Lei nº 13.105, de 16/03/2015, como aplicação subsidiária a nossa legislação de piso, na forma a seguir destacada:

**Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.**

(...)

**§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando: (Grifo acrescido)**

(...)

**III - constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo; (Grifo acrescido)**

Isto posto, 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, os quais 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 arguição 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, foram constatadas 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 nulidade 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 artigos 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 445/98. 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 445/98.*

*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 a 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 de 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 defendente, a lide se instala em relação, simplesmente, da negativa do defendente 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, conseqüentemente, 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, trata a autuação 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).*

*Analizando 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 (fls. 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 à 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 pertinentes para constituição do crédito em análise. Infrações 2 e 3 totalmente subsistentes.*

*Em relação à alegação da defesa, de inconstitucionalidade da multa aplicada, visto que a mesma foi fixada em patamares de 60% e 100%, que tornam sua cobrança confiscatória, sendo vedado o confisco, sob pena de violação ao direito de propriedade, verifico que não pode ser acatada. Observo que a sua aplicação neste processo é prevista em dispositivo legal, no caso específico das infrações, objeto em análise, art. 42, inciso II, alínea “d” e III, da Lei 7.014/96, sendo que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, bem como apreciação de decisão do Poder Judiciário conforme assim preconiza o art. 167, incisos I e II, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.*

*Por outro lado não acolho o pedido para que seja relevada a penalidade aplicada ou, ao menos, reduzida, sob a alegação de que não houve falta de pagamento de imposto ou tampouco dolo, fraude ou simulação, visto que, além do autuado não ter logrado comprovar esta justificativa, considerando que no próprio Auto de Infração em comento restou caracterizado descumprimento de obrigação principal nas infrações 1, 2 e 3 que foram apuradas através de levantamento fiscal; como se trata de pedido de redução de multa decorrente de descumprimento de obrigação principal, esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedidos de dispensa ou redução de multa por infração à obrigação principal ao apelo de equidade.*

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

A recorrente inconformada com a decisão de piso interpõe Recurso Voluntário suscitando patente nulidade pelos argumentos abaixo articulados.

Sinaliza para a ausência de descrição dos fatos que embasaram a lavratura do Auto de Infração e a falta de documentos que instruem a acusação fiscal. Entende que o Auto em referência 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.

Alega que apesar dos textos das “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. Acrescenta que 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.

Afirma a recorrente que o Auto de Infração não traz 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 Recorrente, na entrada e saída das mercadorias.

Afirma que o presente Auto de Infração exige ICMS dos exercícios de 2011 e 2012 e que referidos fatos geradores foram objeto de outro Auto de Infração (274068.0002/17-5), ainda não julgado e cujas acusações são as mesmas. Aduz que sem as indicações das datas e lançamentos individualizados, não poderia sequer se defender de eventual lançamento em duplicidade, com o mesmo objeto.

Entende a recorrente que os fatos mencionados são suficientes 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 acórdão recorrido merece ser reformado e, por conseguinte, o Auto de Infração em comento ser declarado nulo, por estar despidido das formalidades legais necessárias.

Contesta a recorrente para o fato da decisão de piso mencionar que a presunção faz parte do roteiro de fiscalização à luz das disposições da Portaria nº 445/98.

Demonstra a recorrente inconformismo quanto a impossibilidade de trazer prova negativa, tendo em vista que não há provas para fatos que não ocorreram.

Aponta para o fato que em nenhum momento a Fiscalização comprovou eventual omissão de entrada ou saída, sequer deu ciência para a Recorrente da existência dos anexos mencionados. Informa que a mera presunção da prática da infração não é suficiente para que se atribua a responsabilidade à Recorrente.

Diz a recorrente que ao utilizar dessa presunção, portanto, a Fiscalização Estadual transferiu, injustificada e invalidamente, o ônus da prova ao contribuinte, em manifesta afronta ao mencionado disposto no artigo 142 do CTN.

Destaca ainda a recorrente que é preciso considerar que o princípio do contraditório e a presunção de inocência até prova em contrário seriam desprezados caso fosse admitida como legítima a aceitação da presunção como meio de prova de acusação.

Ressalta 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.

Sinaliza a recorrente para a ausência de qualquer menção no Auto de Infração das datas que essas supostas entradas ou saídas ocorreram, o que 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.

Subsidiariamente, caso não sejam acolhidas as irregularidades acima narradas, no mérito, diz a recorrente que o Acórdão deverá ser reformado, pois o Auto de Infração revela-se absolutamente improcedente, tendo em vista que a Recorrente 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.

Observa a recorrente que o Acórdão recorrido, sem qualquer justificativa, indeferiu o pedido de diligência formulado e absolutamente necessário para a busca da verdade real no caso em questão, uma vez que considerando os fundamentos aduzidos acima e, principalmente, o desrespeito ao direito de defesa da Recorrente, 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.

A Recorrente pleiteia seja deferida a realização de diligência ou de perícia técnica, nos termos do artigo 145 do Decreto nº 7.629/99, por meio da qual serão examinados os seus documentos contábeis e fiscais, elencando perguntas para a hipótese de deferimento.

Aduz que apesar do Acórdão recorrido não ter se manifestado sobre as alegações de defesa da Recorrente, notadamente acerca da abusividade das multas aplicadas, caso seja superada a nulidade do Acórdão recorrido, a Recorrente pleiteia a análise dessa matéria a esse E. Tribunal, tendo em vista 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, todas as multas imputadas sobre o suposto valor devido de imposto.

Entende a recorrente que a fiscalização presumiu, a partir da comparação entre a quantidade de mercadorias que saíram e entraram no seu estabelecimento comercial, que houveram entradas e manutenção de estoque desacoberto de documentos fiscais.

Contesta, no entanto, que apesar de não ter havido qualquer entrada e manutenção de estoques desacobertos de documentos fiscais, ao adquirir as mercadorias, teria direito de creditar-se do imposto de ICMS incidente sob a operação anterior, em razão do princípio da não-cumulatividade do ICMS. Conclui afirmando que os créditos adquiridos na operação de entrada de mercadorias devem ser utilizados para abater o valor do imposto incidente sobre a operação de saída das mercadorias.

Aduz que, em razão da suposta falta de registro da operação de entrada em seus livros fiscais, por óbvio que não teria se creditado do valor do ICMS na operação anterior. Por conseguinte as saídas ocorreram com débito sem ter tomado qualquer crédito. Assim, entende que não se poderia exigir ICMS na entrada, pois o mesmo já teria sido recolhido na operação de saída.

Alega abusividade e desproporcionalidade das multas impostas.

Por fim, a Recorrente pleiteia que todas as intimações/publicações sejam feitas em nome dos advogados Sérgio Farina Filho (OAB/SP nº 75.410) e João Alberto Pereira Lopes Junior (OAB/BA nº 11.972), sob pena de nulidade.

## VOTO

O presente Recurso Voluntário visa combater o Acórdão nº 0133-05/17 proferido pela 5ª JF, buscando a nulidade da referida decisão com base nos argumentos abaixo articulados objeto da presente análise.

Suscita a recorrente que a ausência da descrição dos fatos, aliado a falta de documentos e informações precisas quanto ao tipo de operação, natureza das mercadorias e notas fiscais que supostamente não foram escrituradas, impediu que exercesse o contraditório, implicando no cerceamento do seu direito de defesa.

No tocante à alegada incompreensão dos autos, não acolho as referidas razões defensivas, tão somente porque estão presentes nos autos todos os elementos necessários para possibilitar o contraditório, sendo forçoso reconhecer que a descrição da infração é clara ao imputar ao contribuinte as 3 infrações objeto da presente lide.

Não houve, portanto, a alegada imprecisão ou falta de detalhamento da forma como o imposto foi apurado, inexistindo, em decorrência, cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Ademais, não procedem as alegações da ausência de documentos, nem tampouco em referência à imprecisão das informações, visto que o fiscal autuante anexou 9 demonstrativos com todas as informações necessárias para o exercício do contraditório.

Outrossim, não há como dar guarida a alegação da recorrente de que o Autuante teria se utilizado de presunções ou do uso extremo da apuração do imposto pela via do arbitramento para subsidiar sua ação fiscal. Isto porque, está evidente nos autos que a atuação do fiscal autuante decorreu das informações fornecidas pela própria recorrente, as quais ensejaram a constatação de omissões de entrada e fundamentaram os itens 1 a 3 do Auto de Infração.

Deve ainda ser rejeitada a tese recursal baseada na indevida presunção da autuação, na medida em que, e no tocante à infração 1, o Auto traz em seu escopo a cobrança do ICMS com base em levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado de 2011, sendo constatado diferenças nas operações de entrada. Tal situação revela que o contribuinte, 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.

Em referência à data de ocorrência do fato gerador e a respectiva data de vencimento, é certo afirmar que, por se tratar de levantamento quantitativo de exercício fechado, o fato gerador ocorre no último dia do período fiscalizado, notadamente porque seria humanamente impossível determinar com precisão o fato gerador, na medida em que se exigiria análise das operações diárias de entrada e saída de mercadorias, ou seja, o necessário levantamento diário de inventário, o que não é possível.

Ressalte-se ainda que o fiscal autuante, em estrita observância à legislação que disciplina o levantamento quantitativo, e para o presente caso de apuração de omissão de entradas, respeitou e seguiu as orientações contidas na Portaria nº 445/98.

A referida Portaria estabelece o seguinte quando se apura omissão de entradas de mercadorias:

[...]

**Art. 6º** Feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação.

**Art. 7º** Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:

*I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;*

*II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º).*

**Art. 8º** Para fins de apuração do débito de ICMS com base na presunção de que cuida o inciso II do artigo anterior:

*I - na determinação da base de cálculo do imposto, 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 mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, "b");*

*II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo (70%), sendo que não se aplicará a multa pela falta de lançamento das entradas na escrita fiscal, pois esta é absorvida pela penalidade correspondente à falta de cumprimento da obrigação principal.*

Por tudo o quanto exposto, e considerando que o fiscal autuante seguiu devidamente os preceitos e regulamentos necessários para imputação da infração, e com fulcro no levantamento quantitativo dos estoques da autuada, afasto as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente.

No caso em exame, entendo ser desnecessária a realização de diligência ou perícia fiscal, por estarem presentes no processo todos os elementos probatórios suficientes para o deslinde da autuação, em especial, os demonstrativos de estoque, inventário, demonstrativo de preços e planilha com cálculo da proporcionalidade utilizada.

Vejam, portanto, que os elementos probatórios relacionados à constituição do crédito tributário foram devidamente acostados ao processo. Caberia à recorrente apontar para suposta duplicidade de exigência, se ocorrida no presente lançamento quando comparado aos valores exigidos em outro Auto de Infração, o que não fez no presente recurso.

A desconstituição dos fatos geradores presumidos é ônus do sujeito passivo, encargo processual do qual o sujeito passivo não se desincumbiu.

No mérito, restringe-se a recorrente a alegar que, em razão da suposta falta de registro da operação de entrada em seus livros fiscais, por óbvio que não teria se creditado do valor do ICMS na operação anterior. Por conseguinte as saídas ocorreram com débito sem ter tomado qualquer crédito. Assim, entende que não se poderia exigir ICMS na entrada, pois o mesmo já teria sido recolhido na operação de saída.

Ressalto, contudo, mais uma vez, que a previsão está legalmente amparada no art. 4º, §4º da Lei 7.014/96, não tendo sido aqui exigido ICMS com base em suposta apuração indevida em escrita fiscal do contribuinte.

Quanto a alegada inconstitucionalidade das multas aplicadas cabe lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade das penalidades previstas na legislação estadual, bem como para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, inciso I, do RPAF/BA c/c o art. 125 do COTEB. Portanto, não é nesta Câmara de Julgamento Fiscal o foro apropriado para a discussão de uma possível ilegalidade de norma tributária estadual, como arguido pelo recorrente.

Esclareço, ainda, que a redução de multa só é aplicada por este colegiado quando relacionada à obrigação acessória, conforme estabelece o art.158 do RPAF, não cabendo, portanto, análise quanto a alegada exorbitância da multa aplicada nas infrações 1 a 3, na medida em que está em conformidade com a legislação em vigor.



Deste modo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a decisão de piso.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0011/15-8**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$305.459,12**, acrescido das multas 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de setembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS