

PROCESSO	- A. I. N° 274068.0020/17-3
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL E MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA
RECORRIDOS	- MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA E FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0083-03/18
ORIGEM	- IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 12/08/2019

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0153-11/19

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo de estoques, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor de maior expressão monetária. Adequação do levantamento fiscal resultou em omissão de saídas em valor superior à omissão de entradas apuradas inicialmente. Razões recursais não alteram a Decisão recorrida. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Revisão procedida pela Autuante em sede de informação fiscal, excluindo operações de saídas arroladas em duplidade no levantamento fiscal, reduziu o montante exigido. Itens mantidos parcialmente. Mantida a Decisão recorrida. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF e Recurso Voluntário, interposto pela autuada, em face do julgamento do Auto de Infração lavrado em 04/10/2017, que exigia crédito tributário no valor de R\$207.636,97, em razão do cometimento das seguintes irregularidades:

*Infração 01 - 04.05.05.*

*Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária das operações de entradas, 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 fechado de 2013. Exigido o valor de R\$33.522,88, acrescido da multa de 100%;*

*Infração 02 - 04.05.08.*

*Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros 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, no exercício fechado de 2013. Exigido o valor de R\$123.962,86, acrescido da multa de 100%;*

*Infração 03 - 04.05.09.*

*Falta de recolhimento do imposto 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 desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício fechado de 2013. Exigido o valor de R\$50.151,23, acrescido da multa de 60%.*

Analizando o auto de infração, fls. 01 a 04, a defesa apresentada pela autuada, fls. 67 a 81, o relatório de auditoria de estoques realizado pela empresa Estoque Legal Informática, fls. 101 a 106, a informação fiscal apresentada pelo preposto autuante, fls. 110 a 118, o novo demonstrativo de levantamento físico apresentado pelo autuante, fls. 119 a 125, a nova manifestação apresentada pelo autuado, fls. 133 a 136, a nova manifestação apresentada pelo autuante, fl. 139, em acórdão, fls. 146 a 159, assim se pronunciou a 3<sup>a</sup> JJF:

**VOTO**

*De inicio, consigno que não deve prosperar a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, sob a alegação de que não exerceu seu direito de defesa, por não ter sido indicada as circunstâncias dos fatos apontados como infringidos e nem entregues os anexos que comprovariam o cometimento das três infrações.*

*De plano, verifico restar patente nos autos, que não tem sustentação fática a alegação da defesa de que não recebera os anexos contendo os demonstrativos que dão sustentação à acusação fiscal. Eis que consta à fl. 53, recibo de entrega dos arquivos eletrônicos ao seu preposto, Humberto Dias, o mesmo que assina o recebimento do Auto de Infração, fl. 03, com procuraçao acostada à fl. 64. Portanto, não procede a alegação da Defesa.*

*Constatou também que ao contrário do que alega o Impugnante, a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram discriminadas todas as notas fiscais arroladas no levantamento e indicados os dispositivos infringidos da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, estando devidamente caracterizada as infrações, o infrator, a base de cálculo sobre a qual foi determinado o valor do tributo e as alíquotas, não se constatando qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, não estando presentes no processo qualquer dos motivos de nulidade elencados nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99. Logo, entendo restarem superadas as questões apontadas como preliminar de nulidade.*

*No tocante ao pedido de diligência/perícia solicitado pela defesa, fica indeferido com base na alínea "a", do inciso I, e inciso II, do art. 147, do RPAF-BA/99, uma vez que já constam dos autos os elementos imprescindíveis para a formação do juízo em torno da lide, pelos julgadores.*

*No mérito, o Auto de Infração apura a falta de recolhimento do ICMS em decorrência do cometimento de irregularidades em três infrações à legislação baiana do imposto, constatadas mediante a aplicação do roteiro de auditoria de estoques.*

*O débito das infrações imputadas ao contribuinte autuado foi apurado através de levantamento quantitativo de estoques, relativo ao exercício de 2013, e encontra-se devidamente demonstrado nos anexos constantes às fls. 13 a 51, e CD, fl. 52, nos quais, constam especificadas e relacionadas as quantidades das entradas e das saídas e o número dos respectivos documentos fiscais; os estoques inicial e final, o demonstrativo de estoque, e a demonstração de apuração do débito.*

*O cálculo do débito de cada infração foi feito em perfeita conformidade com a Portaria nº 445/98, qual seja, com base:*

- *Na apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributadas, 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, referente ao exercício fechado de 2013 (Infração 01).*
- *Na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias*

*sujeitas ao regime de substituição tributária, referente ao exercício fechado de 2013 (Infração 02).*

- *Falta de recolhimento do imposto 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 a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro, na sua escrita, de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, referente ao exercício fechado de 2013 (Infração 03).*

*O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias é um roteiro de auditoria que objetiva a conferência da regularidade da movimentação quantitativa de determinado período, toma por base as quantidades dos estoques iniciais e finais, as entradas, apurando as saídas reais que comparadas com as notas fiscais de saídas, se resultar diferença de saídas maior que a de entradas, leva à conclusão de que esta diferença decorre de entradas de mercadorias não registradas, e o contrário, conduz a ocorrência de saídas de mercadorias não levadas à tributação do imposto. E foi exatamente com base na apuração através de levantamento quantitativo que a fiscalização fundamentou estes itens da autuação.*

*Convém salientar que a presunção em que se fundamenta o item 01 da autuação é legalmente prevista no inciso IV, do §4º, do art. 4º da Lei 7.014/96, portanto, não procede a alegação da defesa de que se trata de presunção descabida. Logo, cabe ao Impugnante o ônus da prova, trazendo aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos presumidos.*

*Em sua Defesa, o Impugnante alegou que a fiscalização não observou o fator de conversão para uniformizar as quantidades dos produtos arrolados no levantamento fiscal e apresentou Laudo Técnico para demonstrar que essa inobservância é que resultou na presunção apurada na autuação. Cita como exemplo, as aquisições do produto “Açúcar”, as quais constam nas notas fiscais de entrada como fardos com 10 unidades cada e nas saídas podem ocorrer em unidades.*

*A Autuante, ao prestar informação fiscal, sustentou ser infundada a alegação do Impugnante de que o fato de adquirir mercadorias em embalagens de grande volume e nas saídas para atender seus clientes, desmembra as mercadorias da maneira como são adquiridas em porções menores, cria distorções nos arquivos eletrônicos. Esclareceu que para estes casos a fiscalização utilizou fatores de conversão, uma vez que na Escrituração Fiscal Digital - EFD , existe o registro 0220, que informa os fatores de conversão. Assinalou ainda que, como foram identificadas situações em que não constava o fator de conversão no registro 0220, o Autuado foi intimado a apresentá-los através da Intimação 03, fls. 07 a 10, informando os fatores de conversão que deveriam ser utilizados, fl. 11, e DVD, fl. 52. Asseverou ter utilizado os fatores de conversão informados no registro 0220 da EFD, ou através da resposta da Intimação 3. Exemplificou citando o item 617799 - FAR TRIGO FINNA 10X1KG, através da Nota Fiscal de Entrada nº 14.216, que tem a quantidade com medida fardo e foi usado o fator de conversão 10 para transformar a quantidade com medida de unidade.*

*Esclareceu também que depois de examinar o Laudo apresentado pelo Impugnante, fls. 101 a 106, constatou que ocorreu duplicidade em alguns itens do Demonstrativo das Saídas - Anexo 4.4, fls. 41 e 42 e CD, fl. 52, e que procedera a eliminação dessas duplicidades refazendo o levantamento quantitativo de estoque. Informou que a Infração 01, passou de omissão de entrada para omissão de saída e o montante apurado inicialmente de R\$33.522,88, passou para R\$57.231,53, conforme Demonstrativo do Estoque - Anexo 4.10, fls. 121 a 123. Explica que isto impactou as Infrações 02 e 03, cujos cálculos foram refeitos, conforme os anexos ICMS Normal por Solidariedade - Saída sem Tributação - Mercadorias ST - Anexo 4.11, fls. 124, reduzindo a exigência para R\$30.171,86, (Infração 02) e Antecipação Tributária - Saída sem Tributação - Anexo 4.12, fl. 125, reduzindo para R\$16.283,69 - Infração 03.*

*O Defendente, ao tomar ciência dos novos demonstrativos elaborados pela Autuante, reiterou todas suas alegações de defesa já apresentadas e mesmo de posse dos demonstrativos não apontou qualquer inconsistência nos valores ajustados, com base nos expurgos das operações em duplicidades constadas no levantamento fiscal original.*

*Depois de compulsar todos os elementos que compõem o contraditório instalado nos presentes autos, constato que a intervenção levada a efeito pela Autuante ao proceder à informação fiscal que resultou no expurgo de operações em duplicidades, constatadas no levantamento fiscal original que serviu de base para o lançamento de ofício, refletem, de fato, esses ajustes.*

*Constatou também que não deve prosperar a alegação da Defesa atinente à falta de utilização pela fiscalização, uma vez que resta demonstrado nos autos, que foram adotados os respectivos fatores de conversão constantes do Registro 0220 e os informados pelo próprio Autuado.*

*Também não vislumbro, no presente caso, qualquer ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, como alegado na defesa.*

*No caso específico da Infração 01, em que o ajuste realizado pela Autuante agravou a exigência originalmente apurada no Auto de Infração, tendo em vista que resultou em omissão de saídas com o imposto a ser exigido no*

valor de R\$57.231,53, fl. 123, portanto, montante superior à omissão de entradas apuradas de R\$33.522,88, fl. 15, entendo que deve ser mantido o valor originalmente lançado, ou seja, R\$33.522,88.

Recomendo à Autoridade Fazendária competente, avaliar a possibilidade de instaurar uma nova ação fiscal para exigir os valores remanescentes, nos termos do art. 156, do RPAF-BA/99.

Neste caso, não existe reparo a ser feito nos valores do imposto apurado em relação às Infrações 02 e 03, e acolho o levantamento fiscal refeito pelo Autuante que reflete as normas da Lei 7.014/96 do RICMS/BA e da Portaria 445/98.

Observo que as multas sugeridas foram aplicadas corretamente pela autuante, em conformidade com a Lei 7.014/96, cujos dispositivos estão devidamente registrados no auto de infração, inexistindo previsão legal para atendimento do pleito do autuado.

Quanto ao argumento do impugnante de que não deve prevalecer a multa indicada no Auto de Infração por ser inconstitucional e assumir caráter confiscatório, com base nos princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade e da capacidade contributiva, não acolho a referida pretensão, visto que a imposição fiscal em exame, decorre de expressa previsão da Lei nº 7.014/96, sendo vedado aos órgãos administrativos de julgamento deixar de aplicar as regras que compõem o ordenamento jurídico-tributário, nos termos preconizados pelo art. 167, do RPAF-BA/99.

Assim, nos termos expendidos, acolho os demonstrativos de débito elaborados pelo Autuante, fls. 119 a 125, em relação às Infrações 02 e 03, reduzindo o débito para R\$79.981,43, conforme discriminado no demonstrativo abaixo.

DEMONSTRATIVO COMPARATIVO DE DÉBITO				
Infração	Auto de Infração	Julgamento	Multa	
01	33.522,88	33.522,88	100%	Procedente
02	123.962,86	30.171,86	100%	Proc.em Parte
03	50.151,23	16.286,69	60%	Proc.em Parte

Quanto ao pedido da Defesa para que todas as intimações/publicações sejam feitas em nome dos advogados Sergio Farina filho (OAB/SP nº 75.410) e João Alberto Pereira Lopes Junior (OAB/BA nº 11.972), sob pena de nulidade, nada obsta o atendimento do pleito e que a Secretaria desse CONSEF possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado, ressalto, no entanto, que deve prevalecer a regência dessa matéria preconizada nos artigos 108 a 110, do RPAF-BA/99.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

Inconformada e tempestivamente, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, fls. 169 a 181, buscando reformar a decisão acima, que passo a analisar.

Inicialmente afirma a Recorrente estar o seu Recurso Voluntário atendendo ao que dispõe o RPAF/BA em seu artigo 171, e, portanto, em condições de ser apreciado por este Conselho de Fazenda.

Sequenciando, a Recorrente, tece considerações a respeito da autuação e da apreciação feita pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, ressaltando o que foi pugnado em sua peça defensiva inicial, destacando-as:

- (i) a nulidade do auto de infração lavrado em razão da ausência de descrição clara e precisa das autuações;
- (ii) a inocorrência da infração tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção e que, ao contrário das alegações, todo tributo devido foi efetivamente recolhido;
- (iii) a inocorrência de prejuízo ao Fisco, na medida em que o imposto foi devidamente recolhido no momento da realização das operações;
- (iv) a ilegalidade da utilização da presunção como meio de prova, uma vez que o contribuinte que procede de acordo com a legislação não precisa demonstrar sua boa-fé; e
- (v) a abusividade das multas aplicadas no percentual de 100% do valor do imposto entendido como devido em relação aos itens 1 e 2 do Auto de Infração e de 60% em relação ao item 3 - todas com nítido caráter confiscatório.

Em relação ao acima apresentado a Recorrente apresenta o resumo do quanto restou após o

julgamento na decisão de piso, que resultou na redução do crédito reclamado de R\$207.636,97, para R\$79.981,43, como abaixo:

DEMONSTRATIVO COMPARATIVO DE DÉBITO				
Infração	Auto de infração	Julgamento	Multa	
01	R\$ 33.522,88	R\$ 33.522,88	100%	Procedente
02	R\$ 123.962,86	R\$ 30.171,86	100%	Proc. em Parte
03	R\$ 50.151,23	R\$ 16.286,69	60%	Proc. em Parte

Voltando a destacar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, afirma ser a mesma merecedora de reapreciação por este Conselho, pois “em que pese os 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 infrações à legislação tributária, tais documentos não são suficientes para adequada identificação das mercadorias envolvidas na autuação.”

Afirma que tal posicionamento contraria o que determina os artigos 129, incisos III e IV, e 130, do COTEB – Código Tributário do Estado da Bahia, assim como o artigo 142 do CTN, por não atender às disposições legais, motivo que inquia de nulidade o Auto de Infração.

Reafirma a Recorrente que a lavratura não indica as circunstâncias que culminaram na autuação, não indicou que tipo de operação, nem quais mercadorias e notas fiscais não foram escrituradas, nem mencionou as datas das operações, e que deixou à mesma a “insólita missão de adivinhar” os fundamentos e fatos alegados.

Tais situações determinam que a cobrança fira os princípios básicos que devem servir de base para a autuação: clareza, precisão, individualização e perfeita descrição dos fatos de forma que possam justificar a exigência do tributo ou multa, e que deixe margem a que o contribuinte possa exercer o seu direito de defesa, sem o que vai de encontro ao determinado no artigo 5º, LV da Constituição Federal do Brasil.

Reforçando o que afirma, cita em seu favor decisão de tribunal superior como segue:

“TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO FISCAL. REQUISITOS DO AUTO DE INFRAÇÃO - O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza da presunção de legitimidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente Auto de Infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto.

Exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado.

Recurso especial não conhecido.”

(Recurso Especial 48.516/SP, relator Min. Ari Pargendler - Segunda Turma, publicado no DJ de 13.10.1997, não destacado no original)

Reafirma a Recorrente que em face das irregularidades perpetradas pelo autuante e mantidas em parte na decisão de piso, está plenamente configurado o desatendimento ao que preceitua os arts. 129, incisos III e IV, e 130, ambos do Código Tributário do Estado da Bahia.

Art. 129. A exigência de crédito tributário será feita através de notificação fiscal e auto de infração, observados os limites em reais para sua utilização, estabelecidos em regulamento.

§ 1º O auto de infração conterá:

...  
III - a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações principais e acessórias, indicando as datas da ocorrência;

IV - o demonstrativo do débito tributário, discriminando a base de cálculo e as parcelas do tributo, por período, bem como os seus acréscimos e as multas aplicadas;

Art. 130. O Auto de Infração far-se-á acompanhar:

I - de cópia dos termos lavrados na ação fiscal, nos quais se fundamentará;

II - dos demonstrativos e dos levantamentos elaborados pelo fiscal autuante, se houver, e das provas

*necessárias à demonstração do fato argüido.*

*Parágrafo único. As cópias dos termos lavrados na ação fiscal poderão ser substituídas por reprodução do exato teor do termo em folha à parte, pela autoridade fiscalizadora, devendo neste caso ser indicada a página do livro em que foi lavrado o termo original.*

Sequenciando sua peça recursiva, aduz a Recorrente que não bastasse a nulidade já discorrida, é de se destacar, também, a presunção dos fatos, que considera descabida, afirmado que a mesma somente poderia ser responsabilizada, como afirmado, caso ocorresse a comprovação da ausência da escrituração o que comprovaria a ausência de recolhimento do ICMS, o que não ocorreu, devendo o ônus da prova ser de quem acusa, não podendo ser direcionada a quem é acusado.

Complementa a Recorrente que em não se identificando plenamente a infração, restando dúvidas quanto às apurações, nos termos do prescrito no artigo 112 do CTN, a decisão deve ser em favor do contribuinte.

Cita a Recorrente, decisões do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, como abaixo:

*“(i) NOTAS FISCAIS - Desacompanhadas de mercadorias - Encontradas em veículo interceptado em trânsito - FALTA DE PROVAS - ACUSAÇÃO BASEADA EM PRESUNÇÃO - Indevidamente lançada contra o destinatário - Provido o recurso - Decisão unânime. É frágil a acusação fiscal, pois ora a autuante suspeita de emissão de documentos que não correspondem à saída de mercadoria, ora que foram utilizados para acobertar nova ou novas operações de circulação de mercadorias, sem se aperceber talvez que essas suspeitas são contraditórias e ora chega a imaginar que as notas fiscais viriam a ser usadas para acobertar nova ou novas operações de circulação de mercadorias, o que corresponderia à irregularidade tentada e não praticada. É FRÁGIL PORQUE NENHUMA DESSAS SUSPEITAS FORAM CONFIRMADAS, NEM ANTES NEM DEPOIS DA AUTUAÇÃO. (...) Pelo exposto, meu voto é para dar provimento ao apelo do contribuinte e declarar a improcedência da acusação fiscal.” (Processo DRT nº 12-3095/91, Quinta Câmara, Relator Raphael Moraes Latorre, publicado no Boletim TIT nº 266, de 5.9.1992). (não destacado no original).*

*“(ii) NOTA FISCAL - Falta de emissão na saída de álcool - ACUSAÇÃO FUNDADA EM MERA PRESUNÇÃO - Veículo transportador interceptado ainda nas dependências do estabelecimento remetente - Provido o recurso - Decisão unânime. Depreende-se, pelas informações do processo, tanto da recorrente quanto da própria fiscalização, que o caminhão, carregado com 31.280 litros de álcool hidratado, fora interceptado pelos AFRs ainda dentro da usina autuada. (...) Contudo, a fiscalização não trouxe prova segura de que a mercadoria foi realmente retirada do estabelecimento da autuada. HOUVE PRECIPITAÇÃO DO FISCO, QUE AUTUOU BASEADO EM MERA PRESUNÇÃO. O AUTO, DESTARTE, NÃO PODE PREVALEcer.” (Processo nº DRT 7-25/87, Sexta Câmara, Relator Moacyr Mesquita Cavalcante, publicado no Boletim TIT nº 249, de 11.5.1991). (não destacado no original).*

Reafirma a Recorrente a impossibilidade de se acatar a presunção alegada na autuação em face de não haverem as autoridades fiscais comprovado o que alega, em especial, em que datas teriam ocorrido as operações.

Adentrando ao mérito da questão, a Recorrente reafirma a inconsistência da autuação com base no laudo pericial apresentado em sua peça defensiva inicial, não reconhecida no decorrer do processo, quando, afirma, ficou comprovada a insustentabilidade da autuação, tanto que o próprio autuante reconhece em novo demonstrativo apresentado, onde se **“foi constatado que ocorreu duplicidade.”**.

Aduz que tal reconhecimento ensejou que ocorresse alteração nos valores reclamados, determinando novos valores, como descritos: A infração 01 teve seu valor alterado de R\$33.522,88, para R\$57.231,53; a infração 02 teve seu valor alterado para R\$30.171,86; e a alteração 03, par R\$16.283,69, sendo que as infrações 02 e 03 tiveram estas alterações em virtude da repercussão da alteração na infração 01.

Afirma a Recorrente que em face destas alterações fica mais reforçada a sua postulação por uma diligência para comprovar a não procedência da autuação, considerando a insegurança de que a mesma está revestida, e, inclusive ocorrendo a necessidade de se serem refeitos os cálculos quantitativos e financeiros.

Em seguida, a Recorrente, discorre sobre a sua atividade de “comércio atacadista” e da

necessidade de efetuar desmembramento de unidades de produtos comercializados, para atendimento a pequenos clientes que não têm necessidade de adquirir volumes fechados, afirmando que tal procedimento ensejou, pelo fato de o autuante não atentar para esta situação, da qual decorrem inconsistências na geração dos arquivos magnéticos, citando como exemplo o produto “açúcar”, adquirido em embalagens de 10 quilos e comercializado em embalagem de quilo.

*Afirma a Recorrente que o procedimento acima relatado não ensejaria a ocorrência de diferenças, caso o levantamento fosse efetuado unicamente por “quilo”, o que seria comprovado efetuando-se a conversão das embalagens, ficando assim comprovada a não ocorrência de “falta de recolhimento do ICMS”.*

Tratando do princípio da “não cumulatividade” do ICMS a Recorrente afirma que caso ocorresse o afirmado na autuação, teria direito a utilização do crédito pelas entradas, o que não ocorreu pelo simples fato de todas as aquisições efetuadas estarem devidamente escrituradas, não havendo nenhuma omissão.

Ainda mais, afirma a Recorrente, caso não ocorresse o creditamento do imposto na entrada do produto, ocorreria o recolhimento total quando da saída do mesmo, não ensejando qualquer prejuízo aos cofres públicos, destacando: “*não se poderia exigir ICMS na entrada, pois o mesmo já teria sido recolhido na operação de saída.*”.

Abordando a respeito das multas impostas na autuação, 100% para as infrações 01 e 02, e, 60% para a infração 03, afirma a Recorrente que a mesma vai de encontro ao determinado pelos artigos 37 e 150, IV, da CF, afirmando serem as mesmas totalmente desproporcionais, em especial por se tornarem em valores iguais ao tributo reclamado.

Transcreve, como suporte da sua argumentação, decisão do STF, como justificativa de descabimento das mesmas.

Encerrando sua peça recursiva, a Recorrente, apresenta o que denomina de CONCLUSÃO E PEDIDO, abaixo transscrito:

*Diante do exposto, a Recorrente pleiteia seja DADO INTEGRAL PROVIMENTO a este Recurso Voluntário, para que, reformando-se o V. Acórdão JJF nº 0083-03/18, seja integralmente cancelada a exigência fiscal consubstanciada no Auto de Infração nº 274068.0020/17-3, ou caso assim não entenda esse E. CONSEF, a Recorrente requer que as multas aplicadas sejam canceladas, relevadas ou ao menos reduzidas a patamares razoáveis.*

## VOTO

De início, em relação ao Recurso de Ofício, constato estar o mesmo obedecendo ao disposto no regramento estabelecido pelo RPAF, atendendo ao limite que é prerrogativa da JJF.

Quanto à análise do mérito do Recurso de Ofício, observo que a desoneração parcial das infrações 2 e 3, cujos valores originais do lançamento de ofício, respectivamente, de R\$123.962,86 e R\$50.151,23, após o julgamento realizado através do Acórdão JJF nº 0083-03/18, passaram a ser R\$30.171,86 e R\$16.286,69, decorreu em razão do reconhecimento pela autoridade fiscal autuante, às fls. 117 dos autos, de que houve duplicidade em alguns itens no levantamento fiscal original, precisamente no Demonstrativo das Saídas, conforme alegou o sujeito passivo, do que procedeu a devida correção da auditoria de estoques, resultando na redução da omissão de entradas inicialmente apurada, o que impactou nas infrações 2 e 3, por se tratar de infrações diretamente decorrentes das diferenças de entradas apuradas, cujos cálculos foram refeitos, conforme demonstrativos “ICMS NORMAL POR SOLIDARIEDADE” e “ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA”, às fls. 124 e 125 dos autos.

Diante destas considerações, concordo com as desonerações realizadas, razão de NÃO PROVER o Recurso de Ofício.

Quanto à análise das razões contidas no Recurso Voluntário, inicialmente devo tratar da preliminar de nulidade suscitada pela Recorrente.

Identifico estar o processo plenamente enquadrado nos pressupostos estabelecidos pelo RPAF/BA e, em momento algum, ferir os princípios da ampla defesa e do exercício do contraditório, tanto que, assim sendo, ensejou à mesma exercitá-los com base nos demonstrativos apresentados no processo. Assim sendo, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente.

Tratando-se de contestação da Recorrente ante o decidido pela 3ª JJF, afastada, como afirmo, a preliminar de nulidade, resta-me apreciar o mérito da peça recursiva.

De início abordo o postulado pela Recorrente em relação à adoção da presunção como meio de prova, em decorrência da tese recursal de que a auditoria de estoque decorreu da constatação de apuração de diferenças de entradas.

Conforme consignado na infração 1, a exigência do ICMS de R\$33.522,88 é em razão de se constatar diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo inicialmente exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, ou seja, a das operações de entrada, com base na presunção legal prevista no art. 4º, §4º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96.

Entretanto, em razão das provas apresentadas pelo próprio sujeito passivo, quando da sua impugnação do Auto de Infração, a auditoria de estoque, relativo à infração 1, após as devidas adequações para eliminação de duplicidade em alguns itens no levantamento de saídas, passou de omissão de entradas para omissão de saídas, também objeto constante da acusação fiscal, cujo ajuste realizado pela autuante agravou a exigência original de R\$33.522,88 para R\$57.231,53 (fl. 123), tendo a Decisão recorrida mantido o valor originalmente lançado na infração de R\$33.522,88.

Portanto, conforme consta do Acórdão recorrido, o valor julgado como procedente, relativo à infração 1, não mais diz respeito à omissão de entradas e muito menos à aludida presunção legal, eis que decorre da diferença de estoque relativa às saídas de mercadorias sem documentos fiscais, ou seja, não oferecidos à tributação do ICMS, conforme demonstrado às fls. 121 a 123 dos autos, os quais, repise-se, já faziam parte do lançamento original, consoante acusação e levantamento às fls. 13 a 15 dos autos, e resultam do acolhimento pela autuante das razões de defesa, as quais foram reiteradas quando do Recurso Voluntário, em que pese não mais apropriadas, pois, como já dito, não se trata mais de diferença quantitativa de entradas e sim de saídas, o que se torna imprópria a alegação de *presunção*.

Em consequência, torna-se despiciendo os demais itens do Recurso Voluntário, todos derivados da errônea premissa de presunção, a exemplo de:

(I) *a nulidade do auto de infração lavrado em razão da ausência de descrição clara e precisa das autuações;*

A acusação é clara, precisa e comporta duas ocorrências: apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias (...), com lastro nos demonstrativos às fls. 13 a 45 dos autos.

(II) *a inocorrência da infração tendo em vista que a autuação foi lavrada baseada na mera presunção e que, ao contrário das alegações, todo tributo devido foi efetivamente recolhido;*

Fato já analisado anteriormente, cujas razões recursais são inapropriadas por não se coadunar com o objeto da Decisão recorrida, relativa à infração 1, que é a apuração de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, conforme demonstrado às fls. 121 a 123 dos autos, e muito menos com as infrações 2 e 3, as quais decorrem do ICMS por solidariedade pelo recorrente das mercadorias adquiridas sem documentação fiscal, cujo imposto seria devido pelo fornecedor, como também do ICMS por antecipação tributária das mercadorias adquiridas sem documentos fiscais e sujeitas ao regime de substituição tributária.

(III) *a inocorrência de prejuízo ao Fisco, na medida em que o imposto foi devidamente recolhido*

*no momento da realização das operações;*

Alegação não se comprova diante dos fatos apurados nos autos.

*(IV) a ilegalidade da utilização da presunção como meio de prova, uma vez que o contribuinte que procede de acordo com a legislação não precisa demonstrar sua boa-fé; e*

Não se trata de presunção, como alega o recorrente, mas sim de omissão de saídas de mercadorias tributáveis (infração 1) e de omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o que ensejou no ICMS devido por solidariedade (infração 2) e na antecipação tributária (infração 3).

No que tange à alegação de que a constatação de erro no levantamento de estoque realizado é determinante para o cancelamento da exigência fiscal, vislumbro tratar-se de adequação do lançamento de ofício, em decorrência do contraditório exercido pelo sujeito passivo, em respeito ao princípio da verdade material, o que só vem a significar o processo administrativo fiscal.

Por fim, quanto a alegada abusividade das multas aplicadas no percentual de 100% do valor do imposto entendido como devido em relação aos itens 1 e 2 do Auto de Infração e de 60% em relação ao item 3 - todas com nítido caráter confiscatório, temos a dizer que tais penalidades encontram-se previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 e que, nos termos do art. 125, incisos I e III, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

Desta forma, não acolho a preliminar de nulidade pretendida pela Recorrente, NEGO PROVIMENTO aos Recursos de Ofício e Voluntário.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário interpostos e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **274068.0020/17-3**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$79.981,43**, acrescido das multas 60% sobre R\$16.286,69 e 100%, sobre R\$63.694,74, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS