

**PROCESSO** - A. I. Nº 129711.0001/16-9  
**RECORRENTE** - MARISA LOJAS S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JJF nº 0151-02/18  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 06/09/2019

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0205-11/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MULTA. No caso do contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas recolher o imposto na operação de saída posterior, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na legislação. Razões recursais não elidem a exação. Mantida a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. MERCADORIA SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Inexiste a alegada inconsistência. Mantida a Decisão recorrida. 3. ALÍQUOTA. APLICAÇÃO DIVERSA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Erro na determinação da carga tributária dos produtos bolsas e carteiras, nas operações com ECF, não oferecidas à tributação. Razões recursais não elidem a exação. Mantida a Decisão recorrida. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. I) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. Na apuração de diferenças tanto de saídas como de entradas, através de auditoria de estoque, num mesmo exercício, deve-se exigir o imposto relativo à base de cálculo de maior expressão monetária. O apelante não elidiu as acusações fiscais, fundamentadas em sua própria escrita fiscal, limitando-se apenas a negar a exação, sem comprovar sua alegação. Mantida a Decisão recorrida; II) ENTRADAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA: **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Nesta situação, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Corrigida inconsistência do valor da infração 6, para o exercício de 2012. Razões recursais providas em parte. Modificada a Decisão recorrida. Rejeitadas preliminares nulidades. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 2ª JJF, através do Acórdão nº 0151-02/18, que julgou Procedente o Auto de Infração, o qual foi lavrado para exigir o débito de R\$635.910,29, em razão da constatação de sete irregularidades, todas objeto do Recurso Voluntário, a saber:

*Infração 1 – Multa no valor de R\$119.876,07, correspondente a 60% sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no período de: dezembro/2012; junho a dezembro/2013 e janeiro a dezembro/2014.*

*Infração 2 – Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$23.961,06, referente as mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, no período de: dezembro/2012; janeiro, fevereiro, maio a julho/2013 e janeiro a dezembro/2014.*

*Infração 3 – Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$2.691,46 em razão da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de: dezembro/2012 e janeiro a maio/2013.*

*Infração 4 – Falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$79.181,86 constatado pela apuração de diferenças tanto de entrada como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício de 2012.*

*Infração 5 – Falta de recolhimento de ICMS ST, no valor de R\$13.441,01, 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 à Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios de 2012 a 2014.*

*Infração 6 – Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$27.803,62, 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 à Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios de 2012 a 2014.*

*Infração 7 – Falta de recolhimento de ICMS de R\$368.955,21, relativo a omissão de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque nos exercícios de 2013 e 2014.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após considerar que o lançamento de ofício preenche todos os requisitos do devido processo legal. No mérito, a JJF observa que:

[...]

*Infração 01*

*Além da citada generalidade, alega que os valores lançados como BC para a multa pelo não recolhimento da antecipação tributária não está devidamente identificada nos levantamentos efetuados.*

*Contudo, contrariando seu próprio argumento, diz: a) que tais valores estão descritos em planilhas que apenas mencionam o percentual de 60% a título de multa sem, contudo, indicar a quais mercadorias se referem, nem a NF ou outro documento que lhe possibilite contraditar a acusação fiscal; b) que quase a totalidade de suas mercadorias provêm de SP e, por isso, sujeitas à exigência do recolhimento antecipado do ICMS; c) reconhecer que, eventualmente, por falha operacional, tais valores podem ser pagos como operação normal de recolhimento do imposto.*

*Compulsando os autos, constato a tibieza defensiva e que os dados ditos ausentes pelo Impugnante constam claramente demonstrados nos papéis de trabalho de fls. 27-79 do PAF. Portanto, sem guarida o argumento defensivo.*

*Tendo em vista que, em existindo, as provas capazes de elidir o fato controverso estão na posse do sujeito passivo, sem que, oportunamente, as tenha trazido aos autos, firma-se a materialidade da acusação fiscal como previsto no art. 142 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF, abaixo transcrito.*

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Infração caracterizada.*

#### *Infração 02*

*A alegação defensiva é, conforme exemplo que cita relativo à ocorrência de dezembro 2012, o levantamento fiscal seria confuso e contraditório (arquivos eletrônicos “Resumo por Item Crédito Ind ST 2012”), pois, haveria dois arquivos, ambos tratando dos supostos créditos indevidos em 2012, contendo lista de NFs, mas, apesar da identidade de valores e NFs na grande maioria dos casos, ao final destes levantamentos os valores do ICMS creditado são distintos: em um o valor final devido é R\$ 3.075,42 e, no outro, R\$ 3.248,38, valor este que consta do AI.*

*Observando que o demonstrativo de fl. 81 claramente registra a totalização da exação fiscal (R\$3.248,38), também sem razão o argumento defensivo, pois os documentos autuados às fls. 81 – 114, se constituem de demonstrativos analíticos contendo NF, CFOP, descrição do produto, item, código do item, etc., cópia dos livros Registro de Entradas de Mercadorias, de modo parcial, por amostragem, sendo que todos os registros citados estão tanto na mídia entregue contra recibo, quanto no SPED – FISCAL – EFD e NF-es.*

*Infração caracterizada.*

#### *Infração 03*

*Assim como as anteriores, o argumento defensivo é de suposta inconsistência e imprecisão a impedir direito à ampla defesa, porque: a) no tocante a 2012, as autuantes não relacionam as NFs que deram origem ao valor lançado, havendo apenas a menção do quanto devido, o que entende ilegal. Além disso, mencionam apenas os códigos dos produtos fechados por mês de venda em que teriam ocorrido tais saídas sem o devido recolhimento do imposto. Todavia, com base nessas informações, a Impugnante não teria como identificar se de fato errou em seu recolhimento, já que ao longo do mês realiza diversas vendas do mesmo produto normalmente tributadas. Ademais, alega que não há demonstração do cálculo realizado nem abatimento do valor pago, já que a infração é de recolhimento por alíquota menor que a devida.*

*Também, não há razão nos argumentos do Impugnante, pois os documentos de fls. 116-127, se constituem de demonstrativos analíticos contendo item, código do item, cópias dos Cupons Fiscais emitidos pelos seus ECFs, por amostragem, uma vez que todos os registros citados estão tanto na mídia entregue contra recibo, quanto no SPED – FISCAL – EFD e NF-es. Aos dados da EFD foram agregados os dados das leituras da Memória da Fita Detalhe (MFD), conforme intimação de fl. 19 e seu devido atendimento conforme documento de fl. 22.*

*Ademais, sem modifica-los, a ferramenta de auditoria utilizada, extraindo os dados das leituras inseridas nos arquivos eletrônicos apenas captura mercadorias cuja BC não foi oferecida à tributação, a exemplo das cadastradas pelo próprio contribuinte nos seus ECFs com o registro “F1” por variados fundamentos, tais como: por ter tido o imposto retido na fonte; fase de tributação encerrada; mercadorias enquadradas na ST, cuja saída ocorreu sem tributação. Portanto, no caso concreto não houve pagamento de ICMS a ser abatido nessa infração, já que suas operações indevidamente ocorreram sem tributação.*

*Infração Caracterizada.*

#### *Infrações 04 a 07*

*Por serem infrações apuradas por um mesmo procedimento fiscal (levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado), elas serão analisadas conjuntamente, ou melhor, as infrações 04, 05 e 06, de uma vez (por se referirem a presunção de omissão de saídas em face de constatação de entradas omitidas) e, a seguir, a infração 07, por tratar de constatação de omissão de saída.*

*Previamente, cabe ressaltar que a auditoria por levantamento quantitativo de estoque consiste em uma equação que, partindo dos dados do estoque inicial, soma as mercadorias entradas e se deduz o estoque final. O resultado obtido é confrontado com a quantidade das saídas de mercadorias registradas nos documentos fiscais de saída.*

*Assim, caso o contribuinte tenha registrado regularmente sua movimentação e cumprido suas obrigações tributárias (principais e acessórias), suas prévias providências com respeito aos tributos sujeitos à homologação, serão homologadas. Portanto, quando ocorre lançamento de ofício exigindo imposto, como nesse caso, por óbvio, e tecnicamente, ele ocorre por consequência de omissões de saídas de mercadorias que não tiveram o consequente cumprimento das obrigações tributárias no momento oportuno, cabendo à Autoridade Fiscal, por dever de ofício, constituir o respectivo crédito tributário.*

*Neste caso, cabe também frisar que o procedimento do qual resultou o AI, deu-se mediante regular aplicação do roteiro de Auditoria de Estoque respaldado na Portaria 445/98 e Instrução Normativa 56/07, da SAT, com base nos arquivos eletrônicos informados pelo sujeito passivo, contendo os registros de sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, bem como nas suas NF-es de entradas e saídas, integrantes da base de dados da SEFAZ.*

*Com relação à Infração 04 (constatação de omissão de saída de mercadorias tributáveis de modo indireto, pois a equação citada resultou em entradas maiores que as registradas nos documentos fiscais e, nesse caso,*

concretiza-se a presunção legal de que o pagamento das entradas omitidas se deu com recursos de anteriores vendas também não registradas), observo que o Impugnante não nega tal ocorrência. Ao contrário, até ratifica ao dizer que, em muitos casos, as mercadorias que tiveram os registros omitidos possuem sua correspondente saída posterior ou existência de estoque. É mais, além de ratificar a omissão constatada, sem contestar as quantidades omitidas, alega que teria direito ao crédito do imposto, o que não foi considerado no levantamento fiscal que apenas cobra imposto relativo à entrada das mercadorias.

Ora, nesse caso - como feito no caso -, há que se exigir o imposto devido pelas anteriores saídas omitidas com a aplicação da alíquota interna do ICMS (17%) e não há falar em crédito fiscal como pleiteado pelo Impugnante, pois seu uso só é permitido mediante comprovação documental e no valor corretamente destacado no documento fiscal (RICMS-BA/2012: Art. 309).

O sujeito passivo não contestou o resultado aritmético da operação empreendida pelas autoridades fiscais em todas as infrações cujos resultados foram apurados por levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado.

Ademais, além de alegar que as omissões decorrem de mera presunção, também para todas as infrações apuradas por levantamento quantitativo de estoques (04 a 07), ainda que dizendo não ter interesse em omitir dados ao poder público, confirma o cometimento de irregularidades (erros ao cadastrar as entradas em seu estoque; erros nas NFs com quantidades que não correspondem ao volume de mercadorias efetivamente recebidas; erros nas informações que obrigatoriamente presta ao fisco; escrituração extemporânea e irregular de entradas de mercadorias; trocas e devoluções de mercadorias vendidas) que, sem explicar como, diz serem absorvidas ao longo do tempo quando da contagem física do estoque.

Quanto ao ônus probatório, ao fisco cabe provar o cometimento das infrações, o que no caso foi feito com aporte de vasta documentação aos autos e que se vê claramente indicada e referenciada nos autos (fls. 09-172). Do mesmo modo, compete ao sujeito passivo comprovar indubitavelmente as alegações defensivas, o que não ocorreu neste PAF, especialmente apontando objetiva e analiticamente todas as inconsistências que veja no procedimento fiscal que apenas fez esquematizar a escrituração fiscal produzida pelo próprio impugnante, no sentido de homologar o cumprimento de suas obrigações tributárias principais.

Ora, nesse caso, as autuantes não somente explicitaram o cálculo efetuado, mas descreveram pormenorizadamente todos os elementos componentes da equação referida, conforme folhas 130131, 149-150, 154-155, 158-159 e 160-161 (partes impressas) e CD de fl. 25 (integral).

Desincumbiram-se, assim, do ônus probatório naquilo que se refere aos elementos reveladores da ocorrência dos fatos geradores, constitutivos do seu direito de exercer legitimamente a prerrogativa do cargo, traduzida no lançamento do crédito tributário.

Transferiram, com isso, o ônus probatório à impugnante, a qual precisaria fazer prova dos elementos impeditivos, modificativos ou extintivos do crédito reclamado, a depender da estratégia defensiva que venha a ser adotada pela empresa, tudo em consonância com as regras do direito probatório, previstas nos artigos 332 e seguintes do Código de Processo Civil, de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal conforme art. 180 do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629/99.

Observa-se aqui que o sujeito passivo assume uma estratégia defensiva que não nega a existência de “divergência entre o estoque final apurado e o contabilizado, sequer combate qualquer dos números atribuídos ao estoque inicial, estoque final, compras ou vendas, mas o desnatura enquanto elemento deflagrador da relação jurídico-tributária. Deixa, assim, de debater o fato alegado pela fiscalização para ater-se à tese jurídica da existência de um fato impeditivo do surgimento da obrigação tributária, a qual entende fragilizada por entendê-la inconsistente e contraditória.

Pois bem, a Lei Estadual 7.014/96, conforme previsão do art. 155, § 2º da CF/88, instituiu o ICMS da Bahia. Essa lei autoriza a presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas sem o pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte, a prova da improcedência da presunção.

[...]

Como se pode ver, o legislador, utilizando-se da prerrogativa que lhe conferiu a Constituição Federal, “elegeu” determinados fatos, relacionados à circulação de mercadorias, que passaram, a partir de então, a se apresentar como elementos suficientes a deflagrar o surgimento da obrigação tributária principal.

No que se refere, especificamente, à regra do inciso IV, do § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, o legislador fez a escolha por um fato que não se encontra relacionado como uma “autêntica hipótese de incidência”, mas se traduz num “fato presuntivo” da ocorrência de um fato gerador, caracterizado por “saída de mercadorias tributadas”.

Embora esse “fato presuntivo” não represente em si um fato gerador, o mesmo foi escolhido e destacado pelo legislador como representativo de um enorme grau de probabilidade de que tenha havido uma saída efetiva de mercadorias. Daí a sua escolha, guiada por razões de política tributária.

*O contribuinte, portanto, não se encontra impedido de discutir e provar que não ocorreu saída de mercadorias sem pagamento do imposto, deve, contudo, enfrentar e superar o “ônus da prova”, que lhe remete ao encargo de evidenciar que a “entrada de mercadorias ou bens não registrados” não se relaciona, em absoluto, com uma saída efetiva de mercadorias sem pagamento de imposto.*

*Assim, a “entrada de mercadorias não registradas” não é fato gerador do imposto, mas a sua constatação conduz à presunção, devidamente respaldada na legislação, de ocorrência do fato gerador.*

*Como o contribuinte não negou a ocorrência desse fato, a entrada de mercadorias ou bens não registrados, entendo que restaram provadas, por presunção, as infrações 04, 05 e 06.*

*Tenho por caracterizadas as infrações 04, 05 e 06.*

*Quanto à infração 07, destaco que esta não decorreu de presunção, mas da constatação da própria omissão de saídas, em conformidade com o que preceitua o art. 4º da Instrução Normativa 445/98.*

*Considerando que a estratégia defensiva foi única para as quatro infrações, a ausência de impugnação específica relativamente aos componentes da equação básica do levantamento quantitativo de estoques (estoque inicial, compras, vendas e estoque final) conduz à constatação de que a autuada não se desincumbiu do seu ônus probatório, devendo prevalecer os fatos articulados pelas autuantes na peça inaugural do lançamento, também em relação à infração 07.*

*Assim, entendo, igualmente caracterizada a infração 07.*

*Impõe-se, portanto, ao caso, as disposições expostas nos artigos do RPAF abaixo reproduzidos:*

*Art. 140. 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.*

*Art. 141. Se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação.*

*Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

*Especificamente quanto trocas e devoluções de mercadorias vendidas, há previsão legal que, se seguidas pelo contribuinte, não influem no controle de estoque (RICMS-BA/2012: arts. 454 e 455).*

*Considerando que a ninguém é permitido lucrar de sua conduta ilícita ou beneficiar-se de sua própria torpeza, princípio esparsamente acolhido pelo Direito brasileiro (CPC, art. 774; CC, arts. 150 e 1814), ainda que pretenda, as justificativas do Impugnante apenas aportam veracidade às infrações constatadas pelas autoridades fiscais.*

*Quanto aos preços das mercadorias omitidas, vê-se nos demonstrativos que se conformam com as disposições do art. 23-B, “a”, da Lei 7.014/96 e também em conformidade com a Portaria 445/98.*

*Quanto às multas, são as previstas na legislação para as infrações e não compete a este órgão administrativo julgante apreciar questionamento acerca da respectiva legalidade (RPAF: Art. 167).*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do presente auto de infração.*

No Recurso Voluntário, às fls. 319 a 343, o recorrente aduz que o trabalho fiscal se cingiu à análise de declarações apresentadas pela recorrente, que embora sejam obrigatórias para os contribuintes desse Estado e que, logicamente, refletem as operações fiscais atinentes ao imposto no período fiscal, não tem o condão absoluto de fazer prova contrária ao contribuinte, caso seja verificada pela fiscalização fatos que coloquem em dúvida a correta tributação em determinadas operações.

Assim, defende ser necessária a realização do levantamento fiscal no estabelecimento a fim de confrontar os dados lançados eletronicamente e aqueles escriturados em livros obrigatórios.

Aduz que também as agentes fiscais deixaram de detalhar e demonstrar com clareza e perfeição as infrações cometidas pela recorrente, em estrita inobservância ao artigo 142 do CTN, trazendo obscuridade ao trabalho fiscal realizado e dificultando qualquer esclarecimento, eis que a descrição pormenorizada da infração é atribuição que compete exclusivamente à autoridade administrativa, sob pena de causar ao administrado ofensa à sua ampla defesa e contraditório, assegurados pela Constituição Federal, em seu artigo 5º, LV.

No mérito, quanto à infração 1, o recorrente aduz que se trata apenas de penalidade pelo descumprimento quanto ao momento de recolhimento do ICMS, mas não pela falta de pagamento do próprio tributo.

Em seguida, destaca que os valores lançados como base de cálculo para a multa aplicada pelo não recolhimento da antecipação tributária não se encontram devidamente identificados nos levantamentos efetuados pelas agentes fiscais, pois, tais valores estão descritos em três planilhas que apenas mencionam o valor da base de cálculo por mês de infração sobre a qual foi aplicado o percentual de 60% a título de multa. Todavia, não há qualquer indicação a quais mercadorias se referem tais valores, não há nenhuma identificação de nota fiscal ou qualquer outro documento que possibilite à recorrente apurar se de fato o valor a título de antecipação não foi recolhido quando da entrada em seu estabelecimento. Afirma que tal situação acarreta inegável ofensa ao princípio do contraditório e ampla defesa, na medida em que não possui elementos que lhe possibilitem a produção de provas em seu favor.

Salienta que possui matriz e centro de distribuição localizado no Estado de São Paulo, sendo que quase a totalidade das mercadorias comercializadas no estabelecimento autuado são provenientes deste Estado, daí a razão da exigência do recolhimento do ICMS na modalidade antecipada.

Alega que, conforme se constata das declarações por ela prestadas mensalmente a este Estado, o volume de mercadorias adquiridas fora do Estado da Bahia com a obrigação de recolhimento do ICMS antecipado representam valores muito superiores aos mencionados na presente infração.

Segundo a recorrente, recolhe regularmente o ICMS antecipado sobre as mercadorias adquiridas de outros Estado para comercialização, o que consta do próprio Relatório de Recolhimentos apresentados pelas agentes fiscais. Caso não fosse verdade, os valores questionados seriam muito superiores aos constantes da infração contestada. Porém, eventualmente, por alguma falha operacional tais valores podem ser pagos como operação normal de recolhimento do imposto. Todavia, para que tal falha seja constatada, mister a identificação da acusação, neste caso, das mercadorias sobre as quais se deixou de recolher o ICMS antecipado, assim como as respectivas datas, o que não foi feito, diferentemente do que afirma a Decisão recorrida.

Reitera que a descrição pormenorizada da infração é atribuição que compete exclusivamente à autoridade administrativa, sob pena de causar ao administrado ofensa ao seu direito de ampla defesa e contraditório, assegurados pela Constituição Federal, em seu artigo 5º, LV. Contudo, como mencionado, as agentes fiscais deixaram de descrever e individualizar as supostas infrações cometidas pela recorrente, impossibilitando-lhe trazer elementos para sua defesa, demonstrando a impropriedade da infração ou, no mínimo, reduzida.

Inerente à infração 2, a recorrente alega que o levantamento efetuado para identificação dos valores indevidamente creditados em mercadorias sujeitas ao recolhimento por substituição tributária é frágil e inconsistente, impossibilitando o exercício do seu direito de defesa e amplo contraditório, eis que o levantamento é totalmente confuso e contraditório, na medida em que para o mesmo período da infração apresenta valores diversos para o creditamento realizado.

Aduz que, conforme se verifica dos levantamentos que embasam a infração, existem dois arquivos eletrônicos identificados como “Resumo por Item Credito Ind ST 2012”. Ambos os arquivos tratam dos supostos créditos indevidos em 2012, os quais contêm a lista de notas fiscais sobre as quais a recorrente teria aproveitado crédito. Ocorre que apesar da identidade de valores e notas fiscais, na grande maioria dos casos, ao final destes levantamentos os valores do ICMS creditado são distintos: em um levantamento o valor final devido é de R\$3.075,42 e no outro R\$3.248,38, valor este que consta do Auto de Infração. Assim, questiona qual o valor correto? Por qual motivo existem dois levantamentos idênticos, mas com valores finais distintos?

Neste contexto, alega impossível saber como as agentes fiscais chegaram aos valores imputados, se o próprio levantamento efetuado apresenta valores diferentes, o que a impede de exercer plenamente seu direito de defesa, já que não sabe com precisão do que está sendo acusada.

No tocante ao ano de 2012 da infração 3, relativa a acusação de erro na aplicação da alíquota, a recorrente alega que as autuantes não apresentam a relação das notas fiscais que deram origem ao valor lançado na infração, pois há apenas a menção do quanto devido nesta peça acusatória, o que é ilegal, já que é a partir deste levantamento que se determina a matéria tributável. Além disso, as agentes fiscais apenas mencionam os códigos dos produtos fechados por mês de venda em que teriam ocorrido tais saídas sem o devido recolhimento do imposto.

Todavia, com base nestas informações, diz que não tem como identificar se de fato houve erro em seu recolhimento, haja vista que, ao longo do mês, realiza diversas vendas do mesmo produto, os quais, durante o mesmo período foram tributados normalmente. Assim, somente com a precisa identificação das vendas realizadas com erro na tributação é que terá condições de se defender e eventualmente apresentar prova para contraditar o apontamento contido na presente infração.

A recorrente verifica que no levantamento fiscal não há qualquer demonstração de cálculo realizado, nem abatimento do valor já pago, já que se a infração foi recolhimento por uma alíquota menor que a devida algo foi recolhido, porém não há qualquer desconto nesta apuração.

Aduz ainda a apelante que, como se verifica do cálculo apresentado, na coluna correspondente à base de cálculo do ICMS, para a maior parte das mercadorias, o valor está zerado, o que anula todo o cálculo subsequente realizado. Além disso, na coluna indicada para desconto do montante recolhido também não há abatimento dos valores recolhidos pela alíquota inferior.

Desse modo, entende que as apurações realizadas pelas autuantes são imprestáveis para a acusação, já que os cálculos realizados não condizem com as infrações descritas no Auto de Infração.

Em relação às exações 4 e 7, inerentes às omissões de entradas e saídas, a recorrente, inicialmente, quanto à infração 4, destaca que a ilicitude supostamente cometida se refere à omissão de entradas de mercadorias em seu estabelecimento, mas, em muitos casos, com a correspondente saída posterior ou existência de estoque.

Porém, em se tratando de valores devidos a título de ICMS quando da entrada no estabelecimento, igualmente teria direito ao crédito do imposto, o que não foi considerado pelas autuantes que apenas cobram o imposto relativo à entrada das mercadorias. Alega ainda que a autuação deixou de certificar que o imposto foi pago na saída das mercadorias, constatação imprescindível para autuação, eis que o imposto foi pago na saída, não pode exigí-lo novamente, havendo somente falta de utilização do crédito fiscal, do que entende que a suposta omissão de entrada, tal como apontada pelas agentes fiscais, não caracteriza, por si só, fato gerador do ICMS, pois, somente um exame mais detido das operações através dos livros e registros da recorrente, em seu estabelecimento, possibilitaria às autuantes vislumbrarem o tipo de operação tratada.

Aduz a apelante que a apuração dos valores devidos a esse título é igualmente inconsistente, tendo em vista que os critérios utilizados para o cálculo do preço de entrada não são iguais para todas as mercadorias identificadas, o que dificulta a verificação do cálculo realizado, cujo fato é ainda reforçado pela fundamentação legal utilizada, a qual não especifica o critério adotado na apuração dos valores supostamente devidos, já que em alguns casos a mesma mercadoria é precificada por métodos distintos, o que não se justifica.

Salienta que a infração lhe imputada está consubstanciada no artigo 23-A, II da Lei nº 7.014/96, cujo dispositivo prevê quatro métodos diferentes para determinação da base de cálculo do ICMS, porém não há especificação no Auto de Infração de qual método foi o utilizado pelas agentes fiscais.

Destaca que para mercadorias que constam na Relação das Notas Fiscais de Saída ora a base de cálculo é considerada pela última saída, ora pela última saída mais a MVA. E para estes casos o percentual de redução para a precificação da mercadoria é totalmente variável, o que impede a verificação de sua exatidão.

Exemplifica que a mercadoria identificada na linha 6 da página 1 Lista de Omissões de Entrada o preço unitário tem uma redução de 27% em relação ao preço final de venda desta mesma mercadoria, enquanto que para a peça de vestuário constante da linha 22 da página 58 a redução é de 16,27% considerando o mesmo critério para precificação.

Todavia, de acordo com a alínea “d”, do inciso II, do artigo 23-A, nas hipóteses em que se considerar o preço médio da última saída deve-se deduzir o percentual de margem de valor agregado constante do artigo 22, §1º, I, também da Lei nº 7.014/96, sendo que, de acordo com este, para as mercadorias comercializadas pela recorrente esta margem deveria ser 25% ou 30%.

A recorrente alega que, mesmo em relação aos casos em que há a indicação de que na última saída já se considerou a MVA, o percentual de redução é muito inferior ao previsto no citado artigo 22, em muitos casos equivalente a 16,67%.

Igualmente, com relação à apuração das omissões de saída praticadas pela recorrente na infração 7, diz que o método utilizado pelas agentes não está claro e em consonância com o disposto no artigo 23-B, da Lei nº 7.014/96, o que inviabiliza o amplo direito de defesa e contraditório, pois, conforme se verifica das apurações realizadas pelas autuantes, para muitos casos o método utilizado é o último preço de saída das mercadorias, porém não há qualquer listagem de notas fiscais para embasarem este critério a fim de se certificar de que o preço unitário utilizado no levantamento de fato corresponde ao preço de venda praticado pela recorrente. Em outros casos, o método é o preço unitário da última entrada, para as quais, igualmente, não há a indicação das notas fiscais de entrada que embasaram este cálculo.

Além disso, um dos critérios utilizados é o “PrDevolvEntr”. Entretanto, aduz que este método não encontra respaldo na legislação acima citada, pois de acordo com o dispositivo que fundamenta a autuação existem apenas quatro critérios para arbitramento da base de cálculo, quais sejam: preço médio – praticado pelo contribuinte; custo médio das entradas no último mês acrescido do valor agregado; custo médio constante do estoque final, acrescido da margem de valor agregado; ou custo médio unitário constante do inventário inicial, acrescido da margem e valor agregado.

Portanto, segundo a recorrente, o método utilizado pelas agentes fiscais não encontra previsão no dispositivo utilizado como fundamento legal para autuação, o que o torna absolutamente nulo.

Dessa forma, ainda que se considere que de fato existiram as omissões de entradas e saídas praticadas pela recorrente, o arbitramento de sua base de cálculo está inconsistente e em discordância com a legislação de regência, sendo, portanto, absolutamente nulo.

Além disso, no tocante à multa, igualmente o Auto de Infração é inconstitucional pelos mesmos fundamentos já apresentados para a infração 1, já que o percentual de 100% é abusivo e confiscatório, sendo, portanto, absolutamente inconstitucional, devendo ser afastada.

No que diz respeito às infrações 5 e 6, alega a recorrente que, em virtude de supostas omissões de entradas de calçados identificadas nos exercícios de 2012, 2013 e 2014, as agentes fiscais lançaram valores relativamente ao ICMS Antecipado Próprio e ICMS Substituição Tributária por Solidariedade que não teriam sido recolhidos em virtude de tais omissões.

Todavia, segundo a apelante, as agentes fiscais presumem a ocorrência do fato gerador baseado unicamente em declarações relativas ao estoque da recorrente, sem uma verificação mais detida das apurações do contribuinte, o que não é admitido em exigências tributárias.

No tocante à infração por substituição tributária destaca que quase a totalidade das aquisições da recorrente são provenientes de outro Estado, tratando-se, portanto, de operações interestaduais e, neste caso, para que a cobrança por substituição tributária seja possível imprescindível a existência de Acordo ou Protocolo com o Estado de origem, nos termos do artigo 9º da Lei Complementar 87/96, sendo que, conforme o próprio RICMS/BA, não há acordo com nenhum ente federativo para substituição tributária para calçados.



Assim, uma análise mais detida das operações realizadas pela recorrente seria facilmente constatada que as aquisições por ela realizadas são provenientes de outros Estados e, portanto, para estas mercadorias não poderia haver cobrança do ICMS por Substituição Tributária. No máximo seria possível a cobrança da diferença de alíquota do ICMS, o que não é o caso do auto de infração em tela, pois a alíquota aplicada é de 17% para todas as mercadorias.

Salienta que nos levantamentos apresentados pelas próprias agentes fiscais relativamente às substituições tributárias das mercadorias adquiridas pela recorrente e devidamente identificadas em seu controle de estoque, em TODOS OS CASOS a alíquota aplicada se refere a aquisições interestaduais, em consonância com natureza da operação realizada pela Recorrente acima descrito.

Portanto, ainda que se admitisse a presunção, esta deveria considerar as omissões de entrada com operações interestaduais e, portanto, não seria devida a substituição tributária ou no máximo deveria ser cobrado o DIFAL.

Ademais, relativamente ao valor constante no Auto de Infração para cobrança do ICMS – Substituição Tributária no exercício de 2012 há grave inconsistência, na medida em que não reflete o montante descrito nas apurações realizadas pelas agentes fiscais, pois, com efeito, tanto na apuração do ICMS Antecipado quanto Substituição em 2012, o montante do tributo relativo à entrada das mercadorias no estabelecimento da Recorrente corresponde a R\$13.938,27, enquanto que o valor lançado no Auto de Infração para este período é R\$14.039,29.

Logo, além de todas as nulidades já citadas, o valor exigido na Infração 6 para o exercício de 2012 está totalmente equivocado, devendo ser, no mínimo, corrigido a fim de se evitar recolhimento indevido e locupletamento ilícito do erário.

Em seguida, a recorrente passa a alegar que a autuação se baseou em presunção de falta de recolhimento do imposto por omissões realizadas sem a devida confirmação dos fatos apontados como ilícitos pelas agentes fiscais, o que foi desconsiderado pela Decisão recorrida.

Diz que as infrações 4 a 7 tratam de supostas omissões de entradas e saídas, cuja identificação se deu exclusivamente pelo levantamento quantitativo do estoque conforme declarações prestadas pela recorrente, arbitrando-se a partir daí o montante do tributo devido em virtude de presunção de omissão de recolhimentos anteriores, no caso das entradas, e falta de pagamento do imposto na venda destas mercadorias.

Diz que, em razão do volume de mercadorias comercializadas, ao cadastrar as entradas em seu estoque em determinado período podem haver divergências de informações, o que é absorvido ao longo do exercício. Isso porque, em muitos casos os dados constantes da nota fiscal não correspondem ao volume de mercadorias efetivamente recebidas, mas ao longo do período vão sendo absorvidas quando da contagem física do estoque.

Especificamente quanto ao exercício de 2012, destaca que o estabelecimento foi inaugurado em meados de dezembro, às vésperas do Natal, data de grande volume de vendas por ela praticadas e que, por um lapso, em virtude do recebimento de um grande volume de mercadorias para comercialização e a urgência na disponibilização destas mercadorias para venda, muitas notas fiscais foram lançadas no sistema apenas em janeiro/2013, gerando distorção entre entradas e saídas com base no estoque.

Aduz que outra situação muito particular que gera distorções identificadas pelas autuantes são as trocas ou devoluções de mercadorias, pois estas possuem códigos de identificação individualizados por cor e tamanho, podendo gerar divergência ao se efetuar a troca da mercadoria por uma peça igual alterando apenas o tamanho ou cor. Tal fato é inclusive de conhecimento desta SEFAZ, já que a Recorrente efetua retificações de suas declarações por meio do método de aglutinação de produtos, reduzindo em muito as divergências apontadas. Apesar de reduzir as divergências, o trabalho não é suficiente para sanar integralmente tal situação, o que

somente é corrigido quando da contagem física do estoque, o que pode levar um certo tempo até se equilibrar.

Assim, diz ser importante consignar que a recorrente é uma empresa séria que atua dentro dos mais rigorosos controles fiscais com alto valor de impostos recolhidos aos cofres públicos, porém, em virtude da própria natureza de sua atividade, podem existir certas inconsistências que aparentam irregularidades, mas em um levantamento mais detalhado é possível verificar a lisura de seus procedimentos.

Alega que a prova baseada em presunção e sem qualquer motivação, não é benéfica, tendo em vista que a fiscalização não comprovou o motivo que ocasionou a lavratura da presente autuação ora contestada. Afirma que há no presente auto de infração somente uma acusação, completamente desprovida de qualquer prova que a sustente, pois, de fato, a autoridade fiscal jamais poderia firmar seu convencimento somente a partir dos dados lançados em declarações, mas caberia àquelas autoridades a profunda e minuciosa análise dos lançamentos contábeis da recorrente.

Entende que somente um exame mais detido das operações através das notas fiscais e dos livros registros da recorrente, em seu estabelecimento, possibilitaria as autuantes vislumbrar o tipo de operação tratada, o que não ocorreu no caso em questão. Cita doutrina sobre a prova por indícios.

Por fim, tece considerações sobre a multa confiscatória e pede que seja reconhecido e provido o seu Recurso Voluntário para reformar a Decisão de piso.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância em relação a todas as infrações do lançamento de ofício, em que pese sua peça recursal ser uma réplica da impugnação ao lançamento de ofício, cujas razões foram pormenorizadamente avaliadas pela Decisão recorrida, a qual, ao final, concluiu pela procedência do Auto de Infração e, mesmo assim, o sujeito passivo em nada inova em seu Recurso Voluntário.

De início, não procede a alegação recursal de que o trabalho fiscal se cingiu à análise de declarações apresentadas pela recorrente, pois, conforme afirma a própria apelante, *refletem as operações fiscais atinentes ao imposto no período fiscal*. Ademais, as auditorias fiscais foram procedidas através da Escrita Fiscal Digital (EFD), a qual substituiu a escrituração fiscal convencional, conforme prevê o art. 247 do Decreto nº 13.780/12 (RICMS/BA), enviada pelo contribuinte à Secretaria da Fazenda em cumprimento às exigências legais, cujos levantamentos fiscais com todos os arquivos foram entregues ao sujeito passivo, consoante mídia eletrônica (CD-R) e recibos às fls. 23/24 do PAF.

*Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).*

*§ 1º A EFD substitui a escrituração e impressão dos seguintes livros:*

Portanto, descabe a alegação recursal de *“Mister seria o levantamento fiscal no estabelecimento da Recorrente a fim de confrontar os dados lançados eletronicamente e aqueles escriturados em livros obrigatórios”*.

Melhor sorte não coube ao apelante quanto à alegação de que as autoridades fiscais deixaram de detalhar e demonstrar com clareza e perfeição as infrações cometidas pela recorrente. Conforme já dito, os levantamentos fiscais com os arquivos foram entregues ao sujeito passivo, conforme mídia e recibos (fls. 23/25), nos quais constam os demonstrativos analíticos e sintéticos de todas infrações, cujos exemplares dos documentos constam dos autos às fls. 27 a 169 dos autos.

Por outro lado, há de ressaltar que, às fls. 13 a 19 dos autos, constam diversos e-mails trocados entre os prepostos fiscais e do contribuinte, numa prova inequívoca da busca da verdade material, transparência e justiça fiscal, no sentido de o sujeito passivo:

1º) regularizar as inconsistências apuradas na EFD, a exemplo de notas fiscais autorizadas e não escrituradas, tendo sido dado prazo para inclusão das mesmas (fls. 13 e 17);

2º) proceder análise, preliminar, e se manifestar sobre os demonstrativos de auditoria de estoque, antes da lavratura do Auto de Infração, os quais foram elaborados após os últimos envios dos SPED Fiscal e com os agrupamentos solicitados pelo contribuinte (fls. 15 e 18).

Diante de tais considerações, deixo de acolher as alegações recursais de “Inconsistência do Trabalho Fiscal”, por inexistir qualquer ofensa à ampla defesa e contraditório do contribuinte.

No mérito, em relação à alegação recursal de que a infração 1 *“trata-se apenas de penalidade pelo descumprimento quanto ao momento de recolhimento do ICMS, mas não pela falta de pagamento do próprio tributo”*, há de se esclarecer que, nos termos previstos no art. 42, §1º, da Lei nº 7.014/96, no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, mas, comprovadamente, recolher o imposto nas operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II, do mesmo artigo, cujo dispositivo estabelece a multa de 60% do valor do imposto por antecipação não recolhido tempestivamente, conforme ocorreu no caso concreto.

Portanto, justamente pelo fato de o contribuinte não ter efetuado a antecipação tributária dos calçados, mas atribuído tributação normal quando das saídas, nos meses apurados na infração 1, as autoridades fiscais aplicaram a multa específica à situação, conforme analiticamente demonstrado às fls. 28 a 70 dos autos, sendo ineficaz tal alegação para a elisão da penalidade.

Também é ineficaz a alegação de que não há qualquer indicação das mercadorias a que se referem as multas aplicadas, pois, ao contrário do que afirma o recorrente, há sim identificação das notas fiscais de entradas interestaduais das mercadorias (calçados), sem a devida antecipação tributária, como se pode constatar através dos exemplares às fls. 30 a 38, 41 a 55 e 58 a 70 dos autos.

A recorrente, em outro tópico, alega que valores recolhidos do ICMS antecipado são superiores aos citados na infração, contudo, em momento algum comprova tal alegação. Por sua vez, as provas trazidas aos autos como fundamento da acusação destituem integralmente tal pretensão, eis que o Extrato dos Recolhimentos Efetuados (fls. 20) consigna apenas único recolhimento do ICMS Antecipação Tributária, no valor de R\$35.593,43, referente ao mês de junho de 2013, cujo valor foi considerado no levantamento fiscal e, mesmo assim, redundou no recolhimento a menos do ICMS antecipado de R\$23.024,12, resultando na multa (60%) de R\$13.814,47 no referido período, conforme demonstrado às fls. 39 dos autos.

Diante destas considerações, as razões recursais não elidem à exação 1. Mantida a Decisão recorrida.

Inerente à infração 2, a recorrente alega inconsistência no levantamento fiscal, na medida em que para o mesmo período da infração apresenta valores diversos para o creditamento realizado, eis que existem dois arquivos eletrônicos identificados como “Resumo por Item Crédito Ind ST 2012”, que, apesar da identidade de valores e notas fiscais, ao final destes levantamentos os valores do ICMS creditado são distintos, visto que um levantamento o valor final devido é de R\$3.075,42 e no outro R\$3.248,38, valor este que consta do Auto de Infração, a impedindo de exercer o direito de defesa.

Como já consignado, tanto na informação fiscal quanto na Decisão recorrida, inexistiu a alegada inconsistência, pois, do cotejo dos demonstrativos sintético e analítico, às fls. 79 e 80/81 dos autos, relativos ao mês de dezembro de 2012, verifica-se que em ambos documentos constam o

valor do *crédito indevido* de ICMS de R\$3.248,38, inerente ao produto calçado, valor este também consignado no correspondente período em relação à infração 2, cujos dados foram extraídos do SPED–EFD.

Diante destas considerações, como as razões recursais se restringem unicamente a tal alegação, uma vez não comprovada, não elide à exação 2. Mantida a Decisão recorrida.

Quanto à infração 3, relativa a acusação de erro na aplicação da alíquota, a recorrente alega que, no ano de 2012, as autuantes não apresentam a relação das notas fiscais que deram origem ao valor lançado na infração, como também que apenas mencionam os códigos dos produtos fechados por mês de venda em que teriam ocorrido tais saídas sem o devido recolhimento do imposto. Assim, somente com a precisa identificação das vendas realizadas com erro na tributação é que terá condições de se defender e eventualmente apresentar prova para contraditar a infração.

Da análise das peças processuais que formalizam a acusação fiscal, relativa à infração 3, verifica-se que a exação se restringe aos períodos de dezembro de 2012 a maio de 2013 em razão de o contribuinte aplicar alíquota diversa a prevista na legislação para os produtos bolsas e carteiras, ao não os tributar, cujo erro na determinação da carga tributária foi constatado através das operações ocorridas com ECF, conforme se verifica através dos demonstrativos às fls. 117 a 120 dos autos, através das Leituras da Memória da Fita Detalhe – MFD, que compreendem os Registros do grupo C-400 e seus subgrupos C420, C425, C460, C470 e C490, os quais são escriturados por totais de códigos e descrição de mercadorias e vendas diárias e/ou mensais, cujos dados capturados referem-se aos produtos cuja base de cálculo não foi oferecida à tributação, por terem sido cadastrados na ECF como sendo “F-1”, ou seja, com imposto retido na fonte ou com fase encerrada de tributação (ST), no caso alíquota zero, consoante cupons fiscais às fls. 121 a 127 dos autos.

Portanto, no caso concreto, não há recolhimento do ICMS a ser deduzido do valor exigido, visto que se tratam de operações sem tributação, à alíquota zero, relativo aos os produtos bolsas e carteiras, sob alíquota vigente à época de 17%, vendidos através do ECF, conforme valores extraídos da própria leitura da Memória da Fita Detalhe – MFD e Escrituração Fiscal Digital (EFD).

Diante destas considerações, as razões recursais não são capazes à reforma da Decisão recorrida.

Quanto às exações 4 e 7, inerentes às omissões de entradas e saídas, a recorrente, especificamente em relação à infração 4, destaca que a ilicitude supostamente cometida se refere à omissão de entradas de mercadorias em seu estabelecimento, mas, em muitos casos, com a correspondente saída posterior ou existência de estoque.

Inicialmente, há de ressaltar que o levantamento fiscal se baseou em documentos fiscais e dados fornecidos pelo próprio contribuinte através de sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) enviada à Secretaria da Fazenda, em cumprimento às exigências legais, tendo a auditoria sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, pelo qual se determina a *efetiva* quantidade de saídas de uma certa mercadoria, identificada por código, cuja quantidade *efetiva* ou *real* é comparada com as quantidades das saídas com notas fiscais, no mesmo exercício, apurando-se, se for o caso, as diferenças quantitativas de saídas ou de entradas sem nota fiscal daquela específica mercadoria, conforme ocorreu no levantamento fiscal.

Dito isto, no que se refere à alegação recursal de que, quanto à exação 4, “*a ilicitude supostamente cometida pela Recorrente se refere à omissão de entradas de mercadorias em seu estabelecimento, mas, em muitos casos, com a correspondente saída posterior ou existência de estoque*”, deve-se esclarecer ao apelante que, nos termos previstos no art. 4º, § 4º, IV, da Lei nº 7.014/96, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, salvo prova em contrário, de ônus do contribuinte, sempre que se verificar entradas de mercadorias não registradas.

A presunção legal de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto decorre em razão da conclusão de que, o fato de não registrar as mercadorias (tributadas ou não), o sujeito passivo as adquiriu com receitas anteriores de vendas tributadas, porém não contabilizadas e não oferecidas à tributação, implicando na exigência do imposto, salvo prova contrária de ônus do contribuinte de modo a comprovar a legalidade desta receita que serviu de suporte para estas aquisições que não foram registradas, cujos produtos vendidos sequer o Fisco teve conhecimento.

Sendo assim, no caso concreto, as mercadorias não registradas apuradas na auditoria de estoque, apenas serviram de comprovação e mensuração para a *presunção legal* de receitas de vendas anteriores, as quais não foram oferecidas à tributação, razão de estarem sendo usadas como suporte financeiro nas aquisições das mercadorias também não contabilizadas, sendo irrelevante se tais mercadorias adquiridas são tributadas ou não e se posteriormente saíram tributadas, pois, repise-se o que se exige é o imposto das receitas de vendas anteriores omissas.

Portanto, são irrelevantes ao deslinde da lide as razões recursais relativas às operações de entradas, mesmo quanto à utilização de crédito fiscal extemporâneo, o que deverá ocorrer através de documento fiscal probatório do direito ao crédito fiscal e rito processual próprio.

No tocante à alegação dos critérios utilizados para o cálculo do preço de entrada, há de esclarecer que o art. 23-A, II, da Lei nº 7.014/96, estabelece as diversas hipóteses para se calcular a base de cálculo do ICMS no caso de constatação de omissão de entradas apurada por meio de levantamento quantitativo de estoque. Já o art. 23-B da referida Lei estabelece as diversas hipóteses para se calcular a base de cálculo do ICMS no caso de constatação de omissão de saídas apuradas por meio de levantamento quantitativo de estoque.

Válido destacar que as autoridades fiscais, quando da sua informação fiscal, precisamente às fls. 236 e 235 dos autos, consignaram:

*“... que os preços médios estão exibidos nos demonstrativos de cada produto envolvido na omissão, e que foram considerados os valores de saídas das mercadorias no último mês de sua comercialização: na falta deste o valor médio será o das últimas entradas acrescidos do MVA. Inexistindo esses valores saídas/entradas o preço médio a ser considerado será os constantes dos inventários final e se não haver, os registrados no inventário inicial acrescidos do MVA estabelecida em lei, definida para cada atividade preponderante. No caso da Autuada, a MVA é 20%. Assim os cálculos dos preços médios se baseiam no que determina o art. 23-B da lei 7014/96, a alínea “a”, inciso II do art. 60 do Regulamento do ICMS vigente e também em conformidade com a Portaria 445/98”.*

No caso dos autos, foi demonstrada a metodologia para apuração dos preços médios, a exemplo do levantamento às fls. 139 a 141, cujos arquivos digitais com os demonstrativos dos preços médios apurados foram entregues ao contribuinte, conforme recibos às fls. 23/24 dos autos, como também foi oferecido o prazo de dez dias para análise preliminar pelo sujeito passivo antes da lavratura do Auto de Infração, conforme e-mail à fl. 18 dos autos, não tendo o apelante, em momento algum, apresentado, de modo objetivo e específico, a existência de falha em qualquer cálculo do preço médio de produto objeto da auditoria de estoque.

Logo, concluo verdadeiros os números apurados no levantamento fiscal, visto que o contribuinte não elidiu as acusações fiscais decorrentes da auditoria de estoque, fundamentada em sua própria escrita fiscal, cujos dados foram por ele fornecidos ao Fisco, limitando-se apenas a negar a exação, sem, contudo, comprovar documentalmente sua alegação, de modo a apontar equívocos porventura existentes no levantamento fiscal ou anexar documentos robustos dos fatos alegados.

No que diz respeito às infrações 5 e 6, decorre da constatação da auditoria de estoque de omissões de entradas de calçados, logo, de *origem incerta*, mercadorias estas sujeitas ao regime de substituição tributária, atribuindo-se ao recorrente, a condição de responsável solidário pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96, como também de sua própria responsabilidade pelo recolhimento do imposto por antecipação tributária, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os

percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, exigido na infração 6.

Contudo, cabe razão ao recorrente quando aduz que, no exercício de 2012, em relação às infrações 5 e 6, os levantamentos fiscais, às fls. 134 e 138 dos autos, acusam respectivamente os seguintes valores R\$7.913,53 e R\$13.938,27, enquanto no Auto de Infração consigna R\$5.613,73 e R\$14.039,29.

Porém, como não se pode agravar, a infração 5 permanecerá o valor lançado no Auto de Infração para o exercício de 2012.

Já na infração 6 deverá se considerar o valor de R\$13.938,27 para o exercício de 2012, remanescendo a infração 6 no valor total de R\$27.702,60.

Por fim, deixo de analisar a alegação de ser a multa confiscatória, eis 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, tendo em vista que tais penalidades são previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida apenas em relação à infração 6, a qual remanesce o valor de R\$27.702,60 (considerar o valor de R\$13.938,27 para o exercício de 2012).

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER EM PARTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **129711.0001/16-9**, lavrado contra **MARISA LOJAS S.A.**, devendo ser intimado a recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$515.933,20**, acrescido das multas de 60% sobre R\$40.093,53 e 100% sobre R\$475.839,67, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa pecuniária no valor de **R\$119.876,07**, prevista no inciso II, “d” e §1º da mesma Lei e artigo, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de julho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS