

**PROCESSO** - A. I. Nº 129712.0004/17-9  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - CASAS FREIRE.COM COMERCIAL DE ELETRODOMÉSTICOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0087-02/19  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 31/03/2020

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0035-12/20

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** MERCADORIAS DA TRIBUTAÇÃO NORMAL. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. TRIBUTAÇÃO COM BASE NO MAIOR VALOR MONETÁRIO. DIFERENÇA DE ENTRADAS. Tendo sido constatadas, 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. Em sede de revisão fiscal, o montante lançado foi reduzido, restando configurada a presunção de omissão de saídas tributáveis prevista no artigo 4º, § 4º, inciso IV da Lei nº 7.014/96. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DETENTOR DE MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO NORMAL. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Sendo estas infrações decorrentes da realização do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, e sendo trazidos elementos defensivos no sentido de contradizer, ainda que parcialmente, a acusação, na forma da revisão realizada pelas autuantes, as infrações são mantidas parcialmente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, exarada através do Acórdão JJF nº 0087-02/19, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25/09/2017, para exigir ICMS no valor total de R\$430.785,45, em razão de oito infrações cometidas pelo contribuinte. Entretanto, somente fazem parte do presente Recurso de Ofício as infrações 05, 06 e 07, abaixo identificadas:

**INFRAÇÃO 05. 04.05.05.** *Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, na forma do Anexo VI, nos exercícios de 2012, 2013 e 2014, totalizando R\$311.015,85. Multa de 100%.*

**INFRAÇÃO 06. 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 em exercício fechado, de acordo com o Anexo VII “Omissão de Entrada – ICMS normal solidariedade”. Monta o débito R\$ 41.079,03, além da multa de 100%, para ocorrências verificadas nos exercícios de 2012, 2013 e 2014.*

**INFRAÇÃO 07. 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 terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado.*

*Ainda sobre a infração 7, as autuantes indicam ser a mesma correspondente as “Omissão de Entradas – ICMS Substituição Tributária (antecipação sobre as omissões de entrada). Conforme Anexo VIII”. Valor da infração de R\$19.732,00, para fatos dos exercícios de 2012, 2013 e 2014. Multa de 60%.*

Após manifestações das partes envolvidas na presente lide, o processo foi encaminhado para apreciação e julgamento da 2ª JJF, que decidiu, por unanimidade, desonerar parcialmente as infrações 05, 06 e 07 através do seguinte voto.

*[...]*

*Para as às infrações 05, 06 e 07 decorrentes da realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, em primeiro lugar, não há que se falar em arbitramento de base de cálculo, vez que tal medida, prevista no artigo 148 do CTN deve ser aplicada “quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrar aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial” (grifos do relator), o que seguramente não foi a hipótese da autuação, realizada justamente com base nos livros escriturados e documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, sem que em momento algum se cogitasse acerca de sua imprestabilidade para a realização dos trabalhos de auditoria, a qual, foi realizada nos estritos termos previstos na legislação.*

*O que é importante diferenciar é que sendo as infrações decorrentes do levantamento quantitativo realizado se caracterizarem como presunção legal, tal fato não pode ser confundido com qualquer forma ou tipo de arbitramento, reitero, de acordo com os elementos contidos nos autos.*

*As mesmas, reitero, foram lançadas em função da realização de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apuradas omissões, tanto de entradas como de saídas, prevalecendo aquelas de maior valor monetário, qual seja, entradas.*

*Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, e encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”.*

*Na forma da legislação e de acordo com o entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.*

*Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.*

*Daí pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.*

*O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e conseqüentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.*

*Quanto à infração 05, foi lançada conforme determina o mesmo artigo 4º já anteriormente mencionado, em seu § 4º, que salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar (inciso IV) entradas de mercadorias ou bens não registrados, ou seja, ali se estabelece os elementos motivadores de presunção, para efeitos de ocorrência de fato gerador do ICMS e sua conseqüente cobrança. E aqui vale tecer algumas breves considerações acerca da palavra “presume”, ou de forma mais abrangente, acerca da presunção em direito tributário.*

*É sabido é que a adoção da presunção mencionada, para a verificação da caracterização da hipótese de incidência tributária, não é conduta estranha ao Direito Tributário. Para tanto, legitima-se a busca, pela Autoridade Fiscal, da existência de determinados fatos, a princípio estranhos àqueles que se buscam para deles extrair a ocorrência de outras ocorrências fáticas - estas sim as que interessam - as quais não foram de início diretamente comprovadas. Não se coloca à margem do conhecimento, portanto, a verificação da efetiva ocorrência de tais fatos. Apenas a sua comprovação é que se faz de forma indireta.*

*Legitima-se, com isso, a aplicação das presunções legais em matéria tributária. Por óbvio que a força de uma presunção deve ser ponderada pela observância dos princípios que proporcionem a segurança jurídica do contribuinte a exemplo do da ampla defesa e o devido processo legal, o que no caso em comento, ocorreu de forma cristalina.*

*É pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo desfeitos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.*

*Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.*

*Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova, cabendo excepcionalmente ao acusado provar que não procedeu conforme acusado, sendo indevida a imputação.*

*Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde se ressalte que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.*

*A presunção é o resultado de um processo mental, resultante da associação que se forma entre determinado fato conhecido (fato-base) cuja existência é certa, e um fato desconhecido, cuja existência é provável (fato presumido), mas que tem relação direta com aquele.*

*Assim, temos a presunção legal, que só pode ser estabelecida pela lei, sendo classificada em presunção absoluta (Juris et de Jure) ou relativa (Juris Tantum), onde a primeira não admite prova que possa contrariar o fato presumido e a segunda pode ser desmentida mediante prova que a desmonte.*

*A autuação se embasa em uma presunção legal, que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite, diante da possibilidade do sujeito passivo possa contrapor-se ao lançamento no sentido de que, através dos meios e elementos de prova disponíveis, possa demonstrar que não cometeu a infração que lhe foi imputada via lançamento, o que no caso presente ocorreu em sede defensiva, tendo as autuantes procedido a revisão do lançamento, à vista das incorreções apontadas no lançamento pela empresa, de forma pontual e específica.*

*A presunção adotada como base para a autuação na infração 05 possui a necessária base legal, foi corretamente demonstrada à vista dos demonstrativos elaborados e foi corretamente aplicada, frente ao resultado do levantamento realizado, não importando o trabalho fiscal em qualquer violação a princípios básicos do processo administrativo fiscal que tenham causado prejuízo ao contribuinte, diante do resultado do levantamento realizado, ao contrário, tendo sido a presunção refutada em parte pelas provas colacionadas ao feito pelo sujeito passivo, a infração teve seu valor modificado, diante do acatamento de tais elementos.*

*De todo modo, os livros fiscais devem refletir fielmente as movimentações de estoques que ocorrem no estabelecimento, inclusive o livro Registro de Inventário deve apontar com precisão quais os produtos que se encontram fisicamente no estabelecimento do contribuinte, disponíveis para comercialização.*

*Assim, acolho a revisão efetuada, julgando a infração 05 parcialmente procedente, remanescendo os seguintes valores: para 2012, R\$ 2.515,82, já em 2013, R\$ 16.694,31, e em 2014, R\$ 23.245,57, totalizando R\$ 42.455,70, sendo digno de registro que o resultado apontado para o exercício de 2013 não foi contestado.*

*De tal infração e os resultados nela apurados, decorrem e estão correlacionadas às infrações 06 e 07, em relação às quais, da mesma forma, tendo sido trazidos provas, fatos e argumentos devidamente levados em consideração pela pertinência, o que resultou em redução dos valores lançados, a qual acato, até pelo fato de o sujeito passivo, de forma objetiva trazer ou demonstrar qualquer inconformismo em relação aos valores, em decorrência de erro perpetrado pelas autuantes, razão pela qual, a exemplo da infração 05, as julgo procedentes em parte, acolhendo os ajustes realizados pelas autuantes ao curso da tramitação do feito, em sede de revisão do lançamento, resultando em R\$ 9.144,70, correspondente a parcelas de R\$231,06 (2012), R\$3.565,98 (2013) e R\$5.347,66 (2014), respectivamente, para a infração 06.*

*Ao seu turno, na infração 07, remanesce o montante de R\$3.848,01, resultante das parcelas de R\$34,81 (2012), R\$1.018,44 (2013) e R\$2.794,76 (2014).*

*O reconhecimento e recolhimento da parcela remanescente indicada na informação fiscal das autuantes, pela empresa autuada, encerra a lide quanto às mesmas, e convalida os resultados ali apontados*

Em fase da decisão acima exarada, a 2ª JF Recorreu de Ofício da Decisão prolatada para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Tendo tomado conhecimento da decisão da referida JJF, a empresa autuada reconheceu o valor que remanesceu das infrações após julgamento da e. JJF, tendo recolhido ao Erário Estadual, com os acréscimos legais, conforme se constata às fls. 636/642 verso, acostadas aos autos em apreço.

Em seguida, os autos foram encaminhados a este Conselheiro Relator para apreciação e voto.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 2ª JJF em relação apenas as infrações **05, 06, 07** consignadas no Auto de Infração em epígrafe, ressaltando-se que não houve por parte do sujeito passivo, ora recorrido, a interposição de Recurso Voluntário do valor exigido em relação ao remanescente da decisão recorrida pela JJF, bem como do valor exigido nas demais infrações lançadas. Todas as infrações susomencionadas, em grifo, têm data de ocorrência no último dia do mês dos exercícios fiscais dos anos 2012 a 2014, por se tratar de lançamentos decorrentes da realização de auditoria fiscal com base em levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

Em relação a Decisão recorrida, entendo não merecer qualquer reparo os valores excluído, devidamente, para as infrações 05, 06 e 07. O ilustre Conselheiro Relator Valtércio Serpa discorreu e embasou com a devida propriedade seu posicionamento em relação a defesa apresentada pela autuada, inclusive no que tange ao levantamento quantitativo dos estoques que determinou a exigência do imposto das susomencionadas infrações e as devidas correções da lavra das próprias autuantes.

E como a matéria é eminentemente fática, devo frisar que foram as próprias autuantes que, após saneamento, apresentaram os valores remanescentes das infrações 05, 06 e 07, com os quais a 2ª JJF, após a devida análise, alinhou-se. Esta situação se verifica na Informação fiscal acostada às fls. **493/569**, onde se constata o apurado levantamento de quantitativo dos estoques já devidamente saneado pelas autuantes.

Acerca da decisão ora apreciada, compulsando os autos, verifico que a mesma retrata a verdade material e a justiça fiscal, binômio basilar deste Colendo Colegiado, o qual tenho a honra de integrar.

É mister pontuar que a própria empresa autuada recorrida reconheceu a decisão de piso e recolheu ao Erário Estadual o valor devido remanescente, com o qual reitero minha plena concordância.

Nesta esteira, após análise dos documentos acostados e da legislação aplicável, voto pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso de Ofício para manter inalterada a Decisão Recorrida, julgando **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração em epígrafe, devendo ser homologados os valores recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **129712.0004/17-9**, lavrado contra **CASAS FREIRE.COM COMERCIAL DE ELETRODOMÉSTICOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$114.406,98**, acrescido das multas de 60% sobre R\$62.806,58 e 100% sobre R\$51.600,40, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de fevereiro de 2020.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR

LEÔNICIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS