

A. I. Nº - 269130.0029/18-0  
AUTUADO - JK MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.  
AUTUANTE - MIRIAM BARROSO BARTHOLO  
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28/09/2020

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0135-04/20-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. O levantamento fiscal inclui mercadorias com tributação normal e mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e neste caso não foram aplicadas as orientações contidas na Portaria 445/98, que estabelece tratamento diferenciado às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, exigindo em relação à omissão de entradas daquelas mercadorias: a) o imposto devido pelo sujeito passivo por responsabilidade solidária e b) o imposto devido por antecipação tributária. Mantidas às omissões de entradas referentes às mercadorias com tributação normal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 14/12//2018, exige ICMS, no valor de R\$39.078,60, relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2015. Aplicada multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

O autuado através de advogado habilitado ingressa com defesa, fls. 44 a 59 onde, inicialmente, transcreve o teor da infração e, em seguida, diz que de acordo com os fatos narrados foi verificado omissão de entradas, observada por análise quantitativa de estoques.

Transcreve o teor do enquadramento legal apontado no auto de infração, e da mesma forma, a multa aplicada e afirma que a autuação não merece prosperar pelos motivos que passará a expor.

Transcreve o disposto no artigo 146, III, 'b', da Constituição da República Federativa do Brasil e diz que a mesma determinou que caberá à Lei Complementar – e o C.T.N, para cumprimento de tal desiderato, estando tal fato longe de qualquer controvérsia – regular as formas de lançamento tributário.

Por sua vez o artigo 148 do Código Tributário Nacional, que trata sobre as “modalidades de lançamento prevê a regra para o lançamento tributário que dependa de “valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos” é que seja dada *fidedignidade* aos documentos fornecidos pelo contribuinte, para se apurar e se acertar o valor devido.

A exceção por sua vez ocorrerá no momento em que, *após a obediência do processo regular de contraditório*, a autoridade administrativa concluir que os referidos documentos (i) não tenham sido apresentados *mesmo depois de instaurado o referido processo*, ou, ainda que apresentados

*“não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado”.*

Ressalta que nada exime, porém, o nascimento do *devido processo regular*, para, no caso, se afastar a idoneidade dos documentos prestados, *ou para suprir a omissão da apresentação*, e transcreve trecho de decisão do Agravo de Instrumento nº 477.831- Rel. MIN. José Delgado – D.J de 31.03.2003.

Em seguida afirma que a autoridade fiscal, por presumir obrigação tributária com base em ARBITRAMENTO, incorreu em uma presunção, não podendo tolerar que se tenha a *subversão do sistema de lançamento*, por meio da qual se alterem *formalidades necessárias para se atingir ao arbitramento*, já que esta é uma *forma excepcionalíssima* para se acertar a relação jurídico-tributária.

A regra é que se apurem os valores pelos documentos, necessariamente, ofertados pelo contribuinte. Na impossibilidade, *após instaurado o devido processo legal administrativo*, é que se poderá dar tal desiderato. Não se permitindo, por ser ilegítimo a mais não poder, *determinar-se, previamente*, o arbitramento, dando-se a incumbência ao contribuinte “ônus da prova em contrário”.

Assevera que tal inobservância macula o auto de nulidade, haja vista estabelecer uma pauta fiscal, ao tempo em que enseja afronta ao princípio da não cumulatividade.

Reclama da exorbitância da multa aplicada, que considera ilegal e confiscatória, conforme estabelece o ordenamento jurídico, afirmando ser pacífico entendimento no STF a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias, e transcreve Ementa extraída do acórdão proferido no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551.

Acrescenta que o STF já manifestou ser inconstitucional a multa que supera em 30% o valor do tributo e transcreve decisão do Ministro Joaquim Barbosa no RE 492842-RN, publicada em 22.11.2006.

Conclui que deve a presente autuação ser totalmente cancelada, vez que nulo o débito exigido, já que traz multa nitidamente confiscatória, totalmente desproporcional, conforme julgados colacionados. Caso não seja este o entendimento o que coloca como suposição e afastada hipótese, requer que seja retirada da cobrança essa multa inconstitucional, reduzindo-a para 20% do valor do tributo exigido.

Finaliza pedindo a nulidade do Auto de Infração, em razão de ter sido estabelecida pauta fiscal, bem como a aplicação de multa confiscatória.

Na remota hipótese de não ser acatada a nulidade pede a redução da multa para 20%.

A autuante ao prestar a informação fiscal às fls. 71/77, faz um resumo dos argumentos defensivos e após diz que a empresa afirma, que há “*VIOLAÇÃO A UM REQUISITO VINCULADO DO ATO ADMINISTRATIVO*”, e que pela leitura do restante da defesa, a fiscalização entende que o “requisito vinculado” seria a “*forma de apuração da base de cálculo do I.C.M.S.*”.

Prossegue dizendo que a autuada ressalta que, “*Com efeito, a regra para o lançamento tributário que dependa de valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos é que seja dada fidedignidade aos documentos fornecidos pelo contribuinte, para se apurar e se acertar o valor devido.*”

Em seguida esclarece que infração objeto deste auto é a presunção da saída de mercadorias desacompanhada de documentação fiscal. Esta presunção está baseada no fato de que houve aquisições de mercadorias, igualmente desacompanhados de documentação fiscal, o que foi apurado através de levantamento de estoque fechado. O pagamento destas mercadorias teria sido realizado com os valores auferidos com as pressupostas saídas de mercadorias. Não há documento - de entrada ou de saída - informando o valor exato dos produtos.

Diz que o levantamento de estoque fechado consiste no cotejo entre a quantidade de mercadoria constante do inventário do ano anterior, entradas do período, a quantidade da mercadoria que deu saída, e o inventário final do período. Em quantidade de produto.

Considera-se omissão de entradas quando:

$\text{Inventário inicial} + \text{entradas do período} > \text{saídas} + \text{inventário final}$

Nesta circunstância, em obediência ao Art. 22, inciso I da Lei nº 7014/96 o valor foi arbitrado:

*Art. 22. A autoridade lançadora poderá arbitrar a base de cálculo do ICMS, quando não for possível a apuração do valor real, nas seguintes hipóteses:*

*Nota 3: A redação atual do caput do art. 22 foi dada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, DOE de 31/03/10, efeitos a partir de 31/03/10.*

*I - operação ou prestação sem emissão de documento fiscal ou com documentação fiscal inidônea;*

A valoração das mercadorias foi feita em conformidade com o Art. 23A, inciso II (a) do mesmo diploma legal.

*Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:*

*(...)*

*II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:*

*o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;*

Afirma que o arbitramento foi “previamente determinado”. Ele é resultado da aplicação da lei. Não cabe também, a solicitação de nulidade do auto de infração por estabelecimento de “pauta fiscal” e afronta ao “princípio da não cumulatividade”, pois o auto de infração foi elaborado a partir da informação a respeito dos preços praticados pelo contribuinte que estava disponível nas notas fiscais das operações lançadas regularmente. Não cabe a utilização de pauta fiscal e esta NÃO foi utilizada.

Igualmente, não cabe falar do princípio da não cumulatividade, uma vez que a saída de mercadoria autuada é anterior à omissão de entradas, portanto, não há créditos a serem considerados.

Quanto ao alegado “devido processo legal” afirma que o mesmo existe e tem o formato do auto de infração 269130.0029/18-0. Também não é o caso de se discutir a “a idoneidade dos documentos prestados” pois o auto versa exatamente sobre operações para as quais não existem notas fiscais. - O momento do autuado “suprir a omissão da apresentação” de documentos é justamente a defesa, e a JK não anexou nenhum novo documento ao processo.

Quanto às multas, não cabe à fiscalização opinar, já que sua atividade é vinculada, cabendo aos autuantes a aplicação da lei e os valores indicados no auto de infração correspondem ao texto legal.

Finaliza afirmando que os argumentos do contribuinte não poderia ensejar a nulidade do processo. Nenhum deles atende aos requisitos indicados no DECRETO Nº 7.629 DE 09 DE JULHO DE 1999 (RPAF). Mantém integralmente o Auto de Infração.

## VOTO

O defendente suscitou a nulidade da ação fiscal sob o fundamento de que a fiscalização presumiu uma falta de recolhimento de ICMS, com base em um arbitramento da base de cálculo.

Tal argumento não pode prosperar, pois de acordo com planilhas que embasaram a acusação, anexadas às fls. 17 a 40 e em meio magnético à fl. 41 trata-se de levantamento quantitativo de estoque onde foi apurada omissão de entradas.

Tal infração está fundamentada no § 4º do artigo 4º, inciso IV, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 11.899, de 30/03/10, efeitos a partir de 31/03/10, que prevê *in verbis*: “Salvo prova em contrário,

*presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*I - saldo credor de caixa;*

*II - suprimento a caixa de origem não comprovada;*

*III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

*V - pagamentos não registrados;*

*VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

*a) instituições financeiras;"*

Desta forma, a omissão de entrada de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal. Portanto, a exigência fiscal está baseada em presunção estabelecida em lei, e não em arbitramento da base de cálculo.

Quanto a apuração da Base de Cálculo do Imposto esclareço que o art. 23-A inciso II da Lei 7.014/96 elenca cinco itens com critérios de mensuração distintos para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria na ocorrência de omissão de entrada apurada em levantamento quantitativo de estoque, sendo que preferencialmente deverá ser utilizado o cálculo descrito no item "I", qual seja: o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado; Caso não tenha ocorrido esta hipótese, deverão ser aplicadas as demais metodologias, de acordo com a situação detectada. Na situação sob análise todos os cálculos encontram-se devidamente demonstrados na mídia de fl. 41, e não com base em pauta fiscal como alegado pelo defendente,

Assim sendo, não acolho as nulidades arguidas, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99 - aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento de ofício.

No mérito, da análise dos documentos que compõe os autos, especialmente os demonstrativos de fls. 18/20 observo que foram objeto do levantamento, mercadorias com tributação normal e mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. O imposto foi exigido sobre as omissões de entradas, com base na presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto.

Ocorre que este procedimento, efetivamente, não está de acordo com as orientações contidas na Portaria 445/98, a qual estabelece tratamento diferenciado às mercadorias sujeitas à substituição tributária, exigindo em relação às omissões de entradas daquele tipo de mercadorias:

a) o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal;

b) o imposto devido por antecipação tributária, calculado sobre a mesma omissão de entradas agregando-se a MVA e deduzindo o crédito do imposto calculado no item "a", conforme determinado no art. 10, I, alíneas "a" e "b", da referida Portaria, a seguir transcrito:

*"Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ..., deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:*

*1 - a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras ...*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal.”*

Da forma como foi feito o lançamento, constato que o autuante reuniu em uma única imputação três infrações envolvidas, ou seja, aquela relativa à antecipação tributária e a responsabilidade solidária, referentes às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e a presunção de omissão de saídas relativas às mercadorias tributadas normalmente, prevista no § 4º da Lei nº 7.014/96, com efeitos jurídico-tributários distintos.

Em relação às mercadorias com tributação normal, onde foi apurada a omissão de entrada, realmente deve ser exigido o imposto com base na presunção legal da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais, prevista no art. 7º da referida Portaria.

Assim, excluo do demonstrativo de fls. 18 a 20 às exigências relativas às mercadorias sujeitas à substituição tributária remanescendo o valor de R\$7.273,42, conforme a seguir demonstrado:

| MERCADORIA        | IMPOSTO DEVIDO  |
|-------------------|-----------------|
| Areia Fina Branca | 1.260,90        |
| Masa Hidracor PVA | 22,19           |
| Areia Grossa      | 72,39           |
| Brita 3/4         | 265,07          |
| Brita 1           | 105,85          |
| Treliça 12 MT TG8 | 2.777,68        |
| Bloco 19x19x9 cm  | 2769,34         |
| <b>TOTAL</b>      | <b>7.273,42</b> |

Quanto ao pedido de cancelamento ou redução da multa imposta, deixo de acatá-lo, visto que esta instância de julgamento não possui competência para decidir sobre pedido de redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação principal, a teor do artigo 158, do RPAF/BA.

Ante ao exposto, voto pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269130.0029/18-0**, lavrado contra **JK MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$7.273,42**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de julho de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR