

**PROCESSO** - A. I. Nº 279459.0012/18-9  
**RECORRENTE** - WAL MART BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0186-01/19  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/05/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL DO CONSEF

### ACÓRDÃO CJF Nº 0083-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS NÃO DECLARADAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. Crédito tributário com base em presunção estabelecida no inciso IV, do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, e apurado em levantamento quantitativo de estoque. Autuado apresentou argumentos genéricos acerca de possibilidades para as diferenças encontradas, incapazes de afastar a presunção legal. Afastada a discussão acerca da constitucionalidade da multa aplicada. Indeferidos os pedidos de diligência ou perícia fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em referência, lavrado em 18/10/2018, cujo o representante legal da autuada tomou ciência em 19/10/2018, o qual exige imposto no valor histórico de R\$55.253,18, acrescido de multa de 100%, em face da seguinte infração:

*INFRAÇÃO 01: 04.05.04 – Falta de recolhimento do ICMS 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 em exercício fechado, acrescido da multa de 100%.*

*Enquadramento legal: art. 4º, §4º, inciso IV; e art. 232-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, C/C artigos 6º, 7º e 8º da Portaria nº 445/98. Multa aplicada de 100%, conforme o artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.*

Após a devida instrução processual, assim decidiu a 1ª JJF:

## VOTO

*Verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõe o auto de infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.*

*Afasto toda discussão acerca da constitucionalidade da multa aplicada no presente auto de infração. De acordo com o inciso I, do artigo 167 do RPAF, não é competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual nem a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior. A multa aplicada está prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*O presente auto de infração consiste na exigência de ICMS com base em presunção de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto em decorrência da constatação de omissões do registro de entradas de mercadorias, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque.*

*Indefiro os pedidos de diligência ou perícia fiscal, requeridos pelo autuado para verificação da ocorrência de utilização de vários códigos para um mesmo produto e para consideração do índice de perdas do processo de comercialização no resultado do levantamento quantitativo.*

*O autuado trouxe argumentos genéricos acerca da possibilidade da utilização de vários códigos para um mesmo produto ou da ocorrência de agrupamento de vários produtos em um único código sem, contudo, apresentar, mesmo de forma exemplificativa, qualquer exemplo efetivamente ocorrido que pudesse afastar o resultado da presunção atestada no levantamento quantitativo.*

*Quanto ao suposto índice de perdas não observado pelo autuante, destaco que, no estabelecimento do autuado, não existe comercialização de mercadorias no varejo, mas apenas no atacado. Nesse estabelecimento, o autuado promove a distribuição das mercadorias para as diversas lojas onde efetivamente ocorrem operações de venda no varejo. Assim, não há que se falar em perdas decorrentes do processo de comercialização em estabelecimento onde ocorre exclusivamente a distribuição das mercadorias. Tal prerrogativa apenas é admissível no comércio varejista, conforme já reconhecido no parágrafo único do art. 3º da Portaria nº 445/98.*

*Nos demonstrativos anexados das fls. 06 a 12, consta a relação dos produtos em que foram verificadas as omissões de entrada, resultado do levantamento quantitativo feito num universo maior de itens. Nos referidos demonstrativos, não existem colunas com indicação de quantitativos de estoque inicial e final em razão da inexistência desses valores no inventário declarado pelo autuado. No CD, à fl. 13, consta a relação de notas fiscais de entradas e saídas que foram objeto do levantamento quantitativo e o cálculo do preço médio das últimas entradas de cada item relacionado nos demonstrativos.*

*A presunção em que se baseou o fisco para a presente reclamação de crédito tributário se valeu do disposto no inciso IV, do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e foi realizada em estrita observância à Portaria nº 445/98, que estabelece os procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.*

*O autuado discorreu acerca de várias situações que poderiam levar à ocorrência de diferenças em seu estoque, tais como devoluções de mercadorias com prazo de validade vencido, mercadorias deterioradas e perdas. Entretanto, essas ocorrências, se verificadas, deveriam ser objeto de lançamento de estorno do correspondente crédito fiscal vinculada à entrada, o que afastaria a possibilidade de se encontrar qualquer diferença no estoque quando da realização do respectivo levantamento quantitativo. Apontar, após a realização de ação fiscal, motivos genéricos que poderiam ser considerados como motivadores das diferenças encontradas não tem o poder de afastar a presunção da ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto.*

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Irresignado com a Decisão recorrida em relação a Infração nº 01, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fl.81-107) objetivando a reapreciação da decisão de piso.

No Recurso Voluntário foi solicitada a nulidade do Auto Infração com a seguinte alegação: “*O Autuante aplicou a alíquota de 17% na lavratura do Auto de Infração para todos os produtos supostamente não registrados*”.

No mérito a Recorrente aduz que:

- a) no levantamento analítico dos estoques não foram observados o inventário (saldos iniciais e finais), alegações refutadas pelo autuante, mencionado que foram levadas em consideração os inventários informados na EFD ICMS/IPI;
- b) Ainda no mérito pede que sejam consideradas as perdas e quebras de estoque para este tipo de atividade sejam consideradas, nos termos do §1º do art. 3º da Portaria nº 445/1998;
  - Alega que não foram levadas em consideração a aglutinação de mercadorias com códigos diferentes;
  - Erro quanto à capitulação da Multa aplicada;
  - Da exorbitância da multa aplicada – Afronta a Razoabilidade, Proporcionalidade e Princípio Constitucional do Não Confisco (art. 150, IV, da CF/88).

## VOTO

Acuso a tempestividade do Recurso Voluntário nos termos do art. 22 e 171 do RPAF, Decreto nº 7.629, de 09 de julho de 1999.

A infração imputada ao sujeito passivo, decorreu da falta de recolhimento do ICMS 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 em exercício fechado (art. 4º, §4º, inciso IV; e art. 232-A, inciso II da Lei nº 7.014/96,

C/C artigos 6º, 7º e 8º da Portaria nº 445/98), acrescido da multa de 100% (artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96).

De pronto, rejeito a pedida nulidade do Auto de Infração, pois de acordo com o art. 18 do RPAF, é demandante que a peça defensiva exponha claramente quais os produtos em que o autuante não observou os ditames legais, capitulando cada nota fiscal e cada produto em que essa falta foi cometida. Como não vislumbrei no Recurso Voluntário a demonstração cabal da falta cometida, afasto as alegações da nulidade do Auto de Infração, nos termos do art. 18, IV, item *a* do RPAF.

No Recurso Voluntário foram trazidos alguns exemplos como o “LEITE COND MOÇA”

CONTRIBUINTE : WAL MART LTDA	EXERCÍCIO DE 2014									
INSCRIÇÃO ESTADUAL: 69.254.684										
LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE - OMISSÃO DE ENTRADAS										
CÓDIGO	CÓDIGO MSAF	DESCRICAÇÃO	UNI	ENTRADAS	SAÍDAS	OMISSÃO ENTRADA	MÊS	Preço Médio	Base cálculo	CALC ICMS
362537	362537_2	LEITE COND MOÇA	UN	35.856	42.336	6.480	12	2.81	18.180,45	3.090,68

Mencionado que não foram levados em consideração pelo autuante os saldos iniciais e finais dos estoques, o que é refutado pelo autuante, nos termos apresentados na informação fiscal: *Conforme os registros H05 e H010 extraídos da SPED/EFD do mês de fevereiro dos exercícios de 2014, 2015 e 2016, para essas mercadorias identificadas com diferenças no levantamento quantitativo de estoque dos exercícios de 2014 e 2015 não houve saldos inicial e final de inventário nesses períodos.*

Outra alegação, diz respeito à falha no levantamento fiscal, sem considerar as quebras e perdas dos estoques. Ocorre que à época do levantamento fiscal, vigorava o Parágrafo Único do art. 3º da Portaria nº 445/98, mencionando que somente as perdas e quebras no comércio varejista deve ser observada no levantamento quantitativo por exercício fechado.

Não acato a redução da multa de 100%, para 70%, pois à época da lavratura do Auto de Infração, (18/10/2018), e mesmo o da sua ciência, (19/10/2018), já era prevista no inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, a multa de 100%, nos termos da Lei nº 11.899/2010 (vigência a partir de 31/03/2010).

Como é sabido e consabido, não cabe a esse Colegiado a análise da constitucionalidade da multa aplicada no presente Auto de Infração, nos termos do inciso I, do artigo 167 do RPAF.

Como não foram trazidos os meios de prova pelo autuado para sustentar as suas alegações, mantenho a decisão da 1ª JJF, nos termos do inciso IV do art. 8º do RPAF, não dando provimento ao Recurso Voluntário.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, consequentemente, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado.

#### VOTO DISCORDANTE

Em que pese a convicção do ilustre relator, ao recepcionar o entendimento manifestado pelo autuante, acatado pela Junta Julgadora, permito-me do mesmo discordar pelas razões que a seguir apresento.

A autuação foi pelo autuante assim definida: *Falta de recolhimento do ICMS 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 em exercício fechado.*

Dois aspectos despontam na autuação e nas decisões proferidas pela Junta Julgadora e pelo ilustre relator, que merecem destaque e análise: i) a atividade empresarial exercida pelo

estabelecimento autuado; e, ii) o princípio da presunção utilizado para imputar a infração destacada contra a Recorrente.

Analiso inicialmente o primeiro aspecto: atividade empresarial exercida pelo estabelecimento autuado.

O estabelecimento autuado é unidade componente de uma empresa que se dedica ao ramo de auto serviço, possuindo estabelecimentos varejistas em vários Estados da Federação, tendo em determinadas regiões unidades centralizadoras de compras e distribuição sem execução de operações de vendas no varejo ou no atacado, sendo o autuado um deles.

Conforme consta no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, a Recorrente tem como Atividade Econômica Principal a definida pelo CNAE 4691.5-00 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios; e, como Atividades Econômicas Secundárias os CNAES's 4693.1-00 - Comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários; e, 5212.5-55 – Carga e Descarga.

Saliente-se, que não existe a classificação fiscal para a atividade realmente exercida pela Recorrente, socorrendo-se daquela que mais se assemelha.

Em seu voto condutor, o julgador de primeira instância bem destacou, ao analisar a atuação da Recorrente:

*Nesse estabelecimento, o autuado promove a distribuição das mercadorias para as diversas lojas onde efetivamente ocorrem operações de venda no varejo. Assim, não há que se falar em perdas decorrentes do processo de comercialização em estabelecimento onde ocorre exclusivamente a distribuição das mercadorias. Tal prerrogativa apenas é admissível no comércio varejista, conforme já reconhecido no parágrafo único do art. 3º da Portaria nº 445/98.*

Tal assertiva, foi em decorrência da análise feita pelo autuante, e constatada pela Junta Julgadora, na escrituração fiscal e nos arquivos do SPED da Recorrente, constantes no depositório da SEFAZ BAHIA, onde fica claro, que o estabelecimento objeto da fiscalização não executa operações de vendas, mas, tão somente, transferências para as filiais varejistas da empresa, que recolhem os impostos sobre “as vendas” realizadas.

Ora, se o estabelecimento não realiza operações de vendas, impossível tentar impor ao mesmo, a “presunção de vendas efetuadas anteriormente”, pois se as mercadorias, cujas pretensas omissões de entradas saíram do estabelecimento, conforme constatado pela Junta Julgadora, só poderiam ter como destino filiais da mesma empresa, que efetuaram o recolhimento do tributo quando das suas vendas.

E, em ocorrendo a transferência de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa, tais operações, não se sujeitam à tributação pelo ICMS, de acordo com o **Incidente de Uniformização da PGE. 2016.169506-0**, que assim determina:

*Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular. Ressalva: Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular (grifo acrescido), tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto. Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96. Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.”*

Tal assertiva, foi incorporada à jurisprudência do CONSEF BAHIA, que editando a Súmula nº 8, assim determina: *Não cabe a exigência do ICMS nas operações internas de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular.*

Entendo desta forma superada a pretensão do autuante, seguida pela Junta Julgadora, da impossibilidade de prosperar a autuação.

Sequenciando, analiso o segundo princípio: “*o princípio da presunção utilizado para imputar a infração destacada contra a Recorrente.*”

A autuação teve como fundamentação legal o artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, como abaixo descrito:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

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

Como destacado, **presume-se a ocorrência de operações**, o que já pressupõe incerteza da verdade, ou seja, buscar impor tributação sobre fatos que não se sabe se existiram, na realidade uma ficção jurídico-tributária.

Tratando de “presunção”, destaco o ensinamento do jurista Pontes de Miranda quando afirma: “*presumir é etimologicamente prae sumere é ter sido alguma coisa, antes de ser provada, antes de ser percebida, antes de sentir, de se perceber pôr-se-á a existência da coisa. Tudo que se passa no pensamento como atitude subjetiva e não real*”.

Por se tratar de presunção, não pode prosperar a autuação, pois como afirma Eurico Marcos Diniz de Santi, “*fato jurídico é fato juridicamente comprovado*” o que não ocorre no caso em lide.

Não laborou o autuante, nem a Junta Julgadora, no que ensina o Professo Geraldo Ataliba, que sobre o tema assim se expressa: “*o fisco deve aceitar os esclarecimentos, como deve aceitar os termos das declarações exceto quando disponha de: a) elemento seguro de prova em contrário; b) indício veemente de falsidade ou inexatidão*”.

Da forma como agiram o autuante e a Junta Julgadora, configura-se arbítrio, o que não é permitido pela lei, que o exclui, assim como retira do julgamento a discricionariedade, impondo a vinculação e exigindo do preposto fiscal: a) positivamente elementos seguros de prova; e, b) negativamente demonstração de falsidade ou inexatidão do esclarecimento prestado pelo contribuinte.

Caberia ao autuante, demonstrar com provas reais a ocorrência da infração, como diz Iris Vania Santos Rosa, in “*Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/294/edicao-1/presuncao>*”:

*Toda prova encerra numa presunção de veracidade de outro fato, sendo sempre indireta e indiciária. As normas presuntivas deslocam o objeto da prova, isso porque, no direito tributário, o Fisco jamais poderá presumir sem fazer prova da existência do fato jurídico.*

*Tanto as provas como as presunções contribuem para a constituição do fato jurídico, admite-se um pelo outro como se fosse uma só coisa. É um efeito de aparência, juízo relativo ao real, apresentando-se ora como critérios jurídicos determinados em lei para construir o fato em linguagem competente – presunção hipotética do tipo posta pelo legislador –, ora como enunciados fáticos introduzidos pelo aplicador mediante provas em direito admitidas – presunção fática do tipo posta pelo intérprete competente.*

Merece destaque ainda, o fato de que sendo um estabelecimento armazensor e distribuidor de mercadorias para outras unidades da mesma empresa, não possui a Recorrente “Caixa” para efetuar pagamentos, em vista de a “empresa”, por determinação legal, ter Caixa Único, centralizado no estabelecimento matriz.

Configurada a impropriedade de utilização da “presunção” no presente processo, divirjo do ilustre relator e DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário impetrado pela Recorrente, e julgo o Auto de Infração em lide IMPROCEDENTE.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 279459.0012/18-9, lavrado contra **WAL MART BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$55.253,18**, acrescido de multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Francisco Aguiar da Silva Júnior, Fernando Antonio Brito de Araújo, Laís de Carvalho Silva, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: José Rosenvaldo Evangelista Rios.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 30 de março de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

FRANCISCO AGUIAR DA SILVA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DISCORDANTE

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS