

**PROCESSO** - A. I. Nº 206844.0111/14-5  
**RECORRENTE** - SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0041-03/19  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 13/05/2021

## **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACORDÃO CJF Nº 0086-11/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica a presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Infração subsistente. Indeferido pedido de perícia técnica. Não acolhido o pedido de redução da multa. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão 3ª JJF Nº 0041-03/19, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/09/2014, para exigir ICMS no valor histórico de R\$189.933,94, em razão de uma única infração, descrita da forma a seguir.

*Infração 01: 04.05.04 - Falta de recolhimento do imposto, 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 o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, no ano de 2011.*

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 28/02/2019 (fls. 937 a 944) e julgou o auto de infração Procedente, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### **“VOTO**

*O defendente alegou que o auto de infração baseou-se em fundamentação que carece de validade legal ou mesmo de razoabilidade e bom senso, visto que foi lavrado por presunção.*

*Analizando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que estes argumentos não possuem sustentação fática ou jurídica. O Auto de Infração foi lavrado em consonância, com a legislação vigente à época dos fatos geradores, a Lei 7014/96, o regulamento de ICMS/97 e a Portaria 445/98. O sujeito passivo recebeu cópias dos demonstrativos fls.42/279, que fundamentaram a autuação e se manifestou exercendo livremente seu direito de defesa.*

*Ademais, a apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração, estando definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário exigido.*

*Quanto à alegação defensiva de que a presunção foi aplicada indevidamente pela fiscalização, havendo arbitramento da base de cálculo, observo que o procedimento fiscal em comento teve como base, os livros e documentos fiscais do contribuinte. O lançamento de ofício trata de presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º da Lei 7014/96, fato que melhor apreciarei ao tratar do mérito. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.*

*Rejeito o pedido de diligência e perícia técnica solicitada, pois além de o Autuado ter deixado de demonstrar a*

*necessidade deste procedimento, entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, incisos I e II do RPAF/99, o qual estabelece que deverá ser indeferido o pedido de diligência, ou de perícia, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção, os elementos contidos nos autos, ou quando se constatar que a verificação for considerada impraticável ou ainda, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos para dirimir a questão.*

*No mérito, o autuado foi acusado de falta de recolhimento do imposto, 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 o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, no ano de 2011. (infração 04.05.04).*

*Observe que o Autuado não contestou os dados numéricos e quantidades descritos nos levantamentos fiscais, nem apontou erros nos valores autuados. Verifico que a irregularidade apontada foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques e está amparada no § 4º, do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, in verbis:*

*Art. 4º...*

*(...)*

*§ 4º - “o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como, a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção” (grifo nosso).*

*Estamos diante de uma presunção legal, cabendo ao impugnante o ônus da prova, trazendo aos autos os elementos necessários que se oponham aos fatos presumidos.*

*O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a 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. (art. 1º da Portaria 445/98).*

*O defendente alegou que a autuação não subsiste, considerando que a fiscalização aplicou indevidamente a presunção de omissão de saídas, sem associar à existência, na empresa, de receita oculta.*

*Não acolho esta alegação, visto que da leitura do dispositivo acima citado, depreende-se claramente, que cabe ao Autuado produzir a prova com o condão de elidir a acusação fiscal, conforme devidamente expresso no citado art. 4º, § 4º retro mencionado. De posse dos demonstrativos que lhe foram disponibilizados, levantamento das Entradas, Saídas, Cálculo do Preço Médio e Demonstrativo das Omissões, caberia ao Autuado apontar os dados ali consignados que estariam equivocados.*

*O defendente arguiu a existência de mercadorias que já se encontravam fisicamente no estoque, mas cujas notas fiscais ainda estavam “em trânsito”, sendo registradas no período de apuração subsequente. Anexou cópias destas notas fls.877/896.*

*Sobre esta alegação, observo que embora seja possível a ocorrência deste fato em operações comerciais desenvolvidas pelo contribuinte, no presente caso, não pode ser aceita, pois o Autuado não se desincumbiu de provar tal ocorrência. Analisando cópia de seu livro de Inventário apensado a este processo fls.13/24, não existe qualquer registro de mercadorias em trânsito. Conforme afirmado pelo Autuante na informação fiscal, existem notas fiscais ditas “em trânsito”, que só foram escrituradas pelo sujeito passivo, seis meses após sua emissão, em julho de 2012, não sendo razoável um trânsito de mercadoria por tão longo prazo.*

*O Impugnante argumentou que a fiscalização teria desconsiderado a realização de ajuste final de estoque para o ano de 2011, e ainda, a reclassificação de mercadorias em estoque, em razão de degradação natural do produto.*

*Analisando os elementos que compõem o presente PAF, especialmente os documentos apensados pela defesa, observo que mais uma vez, o Autuado é omisso na produção da prova com que pretende embasar sua alegação defensiva. Embora elabore uma planilha demonstrativa fls. 295/298, onde registra que teria realizado ajustes e exclusões de unidades de mercadorias relacionadas no levantamento fiscal, sob alegação de degradação, junta ao processo, apenas cópia de seus livros Registro de Saídas e Registro de Entradas, provas insuficientes para comprovar de forma inequívoca estas operações em sua escrituração.*

*Com a entrega ao contribuinte de todas as peças processuais da Auditoria de Estoque, contendo, pormenorizadamente, cada mercadoria que ensejou as omissões encontradas, apuradas com o rigor recomendado na Portaria 445/98, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento, o autuado, de posse desses*

*elementos, apresentou elementos insuficientes para se contrapor em relação às quantidades apuradas com divergências ou em relação ao preço médio consignado no levantamento fiscal. Deixou de emitir os documentos fiscais em relação à baixa de produtos em seus estoques. Não apresentou documento fiscal em relação às alegadas devoluções de mercadorias à seu estabelecimento matriz, conforme asseverou em sua defesa.*

*Neste caso, não existe reparo a ser feito nos valores do imposto apurado, e concluo que no caso em análise, o levantamento fiscal reflete as normas da Lei 7.014/96, do RICMS/BA, e da Portaria 445/98.*

*Observo que o defendente não trouxe aos autos qualquer elemento que provasse suas alegações e estivessem em consonância com os dispositivos transcritos, logo, não pode ser acatado o argumento de que as diferenças apontadas seriam decorrentes de ajustes de estoques, degradação de produtos ou mercadorias em trânsito inerentes a sua atividade de revendedor de combustíveis.*

*Constato que o sujeito passivo foi acusado de ter cometido as irregularidades lançadas na peça acusatória, e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto que foi exigido mediante o Auto de Infração em exame. Dessa forma, entendo caracterizada a infração.*

*O autuado requereu que a multa aplicada deveria ser reduzida ou cancelada, quando do julgamento.*

*Observo que as multas sugeridas foram aplicadas corretamente pelo autuante, em conformidade com a Lei, cujo dispositivo está devidamente registrado no auto de infração, alínea 'g', do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

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

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

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 952/975, mediante o qual aduz o seguinte.

Sustenta que inexistem requisitos legais que autorizem a aplicação da presunção de omissão de saídas, bem como a impossibilidade de se exigir tributo em razão de mero descumprimento de obrigações acessórias. Argumenta que, conforme se depreende das disposições do art. 60, II, 'b' do próprio RICMS/BA, exige-se a ocorrência comprovada de duas condições para aplicação da regra de presunção da omissão de saídas. Quais sejam, a ocorrência de omissão de entradas, e a comprovação de receita oculta para a aplicação da presunção de omissão de saídas. Transcreve trecho do texto da Portaria nº 445/98, em apoio aos seus argumentos.

Afirma, todavia, que o fiscal autuante deixou de observar corretamente a mencionada regra, tendo simplesmente se desincumbido do ônus da prova quanto à real existência de receita oculta empregada no pagamento de tais entradas. Ressalta que, analisando-se o auto de infração, é de fácil constatação que o fiscal autuante apenas apurou omissão de entradas por meio de levantamento quantitativo de estoque, porém deixou de comprovar a efetiva existência de receita oculta, situação esta que permitiria a aplicação da regra de presunção de saídas não tributadas. Transcreve a descrição da conduta autuada, extraída da peça inaugural do lançamento.

Alega ter passado despercebido, ao fiscal autuante, o fato de que a simples demonstração da diferença de estoque não autoriza a aplicação automática da presunção legal de saídas omitidas, pois caberia, à fiscalização, também comprovar que houve efetiva utilização de receita oculta na operação. Transcreve doutrina de Hugo de Brito Machado em apoio aos seus argumentos.

Raciocina que, com base unicamente na ausência de registro de entradas de mercadorias, o que pode ser atribuído é mero descumprimento de obrigações acessórias. Explica que o fiscal autuante presumiu a ocorrência de operações de saída tributadas e a ausência de seus registros, tendo presumido também a ocorrência do próprio fato gerador do imposto sem qualquer prova da existência de receitas ocultas, violando, com isso, frontalmente o próprio art. 60, II, 'b' do RICMS/BA, utilizado como base legal para lavratura do Auto de Infração ora guerreado.

Transcreve jurisprudência deste Conselho de Fazenda em apoio à tese de que o ônus da prova é do Fisco, quanto à obrigatoriedade de efetiva comprovação da ocorrência do fato gerador do imposto. Nesse sentido, transcreve também ementa de acórdão do Supremo Tribunal Federal.

Considerando a inobservância do procedimento adotado, conclui ser indevida a exigência do referido tributo, além de configurar enriquecimento ilícito por parte do Estado da Bahia, além de afronta ao princípio da verdade material, pelo qual o Estado deve sempre buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de todos os meios possíveis a fim de verificar a ocorrência, ou não do fato gerador. Em outras palavras, a verdade material é princípio que, entre outros, norteia o processo administrativo fiscal e obriga a autoridade tributária a agir com diligência na apuração dos fatos durante a fiscalização, cabendo-lhe investigar, diligenciar, demonstrar e provar a ocorrência, ou não, do fato jurídico tributário, sob pena de afrontar o princípio do devido processo legal, do qual é corolário. Sendo assim, afirma que se deve exigir, da autoridade tributária, a busca da verdade, com a prevalência do conteúdo dos fatos sobre a forma dos mesmos, sendo a ela vedado desconsiderar documentos e fatos trazidos pelo contribuinte os quais comprovam a veracidade e regularidade de suas alegações e dos procedimentos por ele adotados.

Argumenta que não se afigura razoável, portanto, que se presuma a ocorrência do fato gerador sem qualquer comprovação objetiva, por parte do Fisco, mormente quando, no curso da fiscalização, a Recorrente informou ao fiscal os motivos que poderiam vir a ensejar uma suposta diferença de estoque. Transcreve as doutrinas de Paulo de Barros Carvalho, de Alberto Xavier, e de Reginaldo França acerca do assunto, além de manifestação de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez Lopez.

Conclui, assim, que a autuação vergastada carece de fundamentação fática e jurídica vez que realizada indevidamente por presunção e ignorando o indício, comprovado adiante, de que não havia diferença de estoque, indo de encontro não a um, mas a todos os princípios aplicáveis à Administração Pública. Entender de outra forma importa, segundo a Recorrente, na agressão frontal não só à atual legislação, que prevê tal mecanismo, mas, principalmente, aos princípios que, por sua vez, são nada menos que os sustentáculos para a aplicação do Direito.

Ao exigir o imposto acrescido de multa e juros sem qualquer comprovação da suposta infração, explica que a Autoridade Fazendária viola, entre outros, o princípio do enriquecimento sem causa, pois obtém vantagem de cunho econômico em detrimento do contribuinte sem justa fundamentação. Nesse sentido, transcreve a doutrina de Orlando Gomes.

Alega, ademais, que a pretensão do auto de infração é ilegal, pois o ICMS está sendo exigido da Recorrente como mera sanção de ato ilícito, eis que tem por base simples descumprimento de obrigações acessórias, o que viola flagrantemente a norma do art. 3º do CTN, cujo texto reproduz, além da doutrina de Roque Antonio Carrazza.

Ressalta que o art. 148 do CTN (cujo texto transcreve) em nenhum momento permite a presunção de fatos geradores do tributo. Defende que o arbitramento somente poderá ser aplicado na hipótese de ser inequivocamente comprovada a sua ocorrência e desde que sejam omissos e não mereçam fé as declarações e esclarecimentos prestados ou os documentos do sujeito passivo, o que em hipótese alguma ocorreu no caso em questão, segundo garante. Transcreve a doutrina de Mizabel Derzi em apoio aos seus argumentos.

Diante do exposto, conclui que o auto de infração é ilegal, na medida em que não comprovou a ocorrência dos fatos geradores, tendo inadvertidamente deixado de comprovar a existência de capital oculto, sendo este requisito indispensável para a pretendida aplicação da presunção legal de omissão de saídas. Além disso, exige o tributo em questão (ICMS) com base unicamente em alegado descumprimento de obrigações acessórias.

Caso ultrapassados os argumentos acima, alega inexistência da diferença no estoque apurada pelo Auto de Infração, tendo em vista que os equívocos cometidos pelo fiscal autuante, bem

como a inexistência de diferença de estoque nos moldes em que apurados pela fiscalização.

Argumenta que, conforme informações fornecidas pela Recorrente ao fiscal autuante no curso do procedimento de fiscalização, a inexistência da suposta omissão de entradas pode ser esclarecida ante a ocorrência de três situações distintas, a saber: (i) entradas registradas no estoque, cujas Notas Fiscais estavam “em trânsito” e foram escrituradas no período subsequente; (ii) ajustes de estoque final do exercício de 2011; e (iii) reclassificação de mercadorias por degradação natural do produto.

Destaca que as alegações acima foram feitas ao fiscal autuante e, ainda assim, a fiscalização não se preocupou em aferir a real ocorrência ou não da suposta omissão de entradas, tendo preferido aplicar a presunção legal arbitrariamente.

Explica que a situação acima descrita pode ser ilustrada por planilha analítica colacionada às folhas 964/968, por meio da qual é possível verificar que, uma vez realizados os ajustes decorrentes dos eventos acima apontados, inexistiu a variação de estoque apontada na autuação. Da análise da planilha citada, em cotejo com a documentação que instrui a presente defesa conclui restar claramente comprovado que a divergência de estoque alegada pela fiscalização jamais ocorreu, haja vista a verificação dos eventos descritos a seguir.

#### DAS NOTAS FISCAIS EM TRÂNSITO.

Explica que a maior parte das mercadorias registradas no estoque, que foram objeto da fiscalização e em relação às quais se sustenta a suposta ocorrência de omissão de entradas e suposta falta do registro de suas respectivas notas fiscais, constam da coluna “*NF em trânsito*” da planilha reproduzida em sua peça recursal. Essa situação, prossegue, a despeito de ter sido informada ao fiscal autuante, foi por ele inexplicavelmente ignorada e se deve ao simples fato de que tais mercadorias entraram fisicamente no estoque da Recorrente no mês de Dezembro/2011, porém as Notas Fiscais ainda se encontravam “em trânsito”, e foram devidamente registradas no Livro de Entradas de ICMS no mês subsequente.

Para comprovar o que ora alega, a Recorrente requer a juntada das anexas Notas Fiscais e do Livro de Entrada de ICMS do mês de Janeiro/2012, que inquestionavelmente evidenciam a correção dos procedimentos adotados e a improcedência do auto de infração.

Destarte, comprovada, uma vez mais, que a premissa fiscal utilizada para lavratura da presente exação com base em presunção não se concretizou, entende restar cristalina a improcedência da autuação vergastada.

#### DOS AJUSTES DE ESTOQUE FINAL DO EXERCÍCIO DE 2011.

Explica que outra parte das mercadorias que compuseram a omissão de entradas alegada pela fiscalização decorreu de ajuste contábil do estoque, outro procedimento absolutamente corriqueiro e legítimo que realizou. Narra que o ajuste do estoque se deu principalmente em razão de operações de compra e venda realizadas entre as filiais da Recorrente, localizadas nos estados da Bahia e de São Paulo. Isso porque as operações com as mercadorias indicadas na coluna “Ajuste Final exerc. 2011 – Estoque” da planilha referida, por se tratar de operações ocorridas entre filiais, resultavam na imediata adição das referidas mercadorias no estoque da Recorrente, haja vista que tais operações são realizadas de forma automática via Sistema SAP. Ou seja, como é de conhecimento público e notório, o Sistema SAP é um programa utilizado por indústrias em geral para, entre outras coisas, gerenciamento de produção e estoque. Por essa razão, o pedido de compra entre filiais gera automaticamente uma variação no estoque da filial destinatária das mercadorias.

Argumenta, contudo, conforme se comprova por meio do cotejo entre as Notas Fiscais de Saída e de Entrada da filial de São Paulo, referente aos produtos objeto da presente autuação e ora anexadas, houve a escrituração do retorno dessas mercadorias. Ou seja, por motivos eminentemente negociais, tais mercadorias nunca chegaram a ser efetivamente entregues à Recorrente, o que a obrigou a realizar os devidos ajustes contábeis em seu estoque.

Assim, em relação a esse ponto, novamente entende que a presunção utilizada pelo Fisco não se concretizou diante da verdade material dos fatos, o que impõe o cancelamento dos débitos ora exigidos.

#### MOVIMENTAÇÃO DE ESTOQUE POR DEGRADAÇÃO DO PRODUTO.

Por fim, explica que há ainda a diferença de estoque supostamente encontrada pela fiscalização em decorrência da reclassificação de produtos no estoque ocasionada pela sua degradação. É dizer, os dados constantes da coluna “Degradação” da planilha reproduzida demonstram os ajustes realizados no estoque para reclassificação das mercadorias em razão de sua degradação. Deveras, a Recorrente promove a reclassificação do produto em seu estoque, haja vista sua degradação, que pode ser causada pela contaminação, perda de suas propriedades ideais etc. Contudo, nesses casos específicos não há a emissão de Nota Fiscal de Saída para registrar a “baixa” desses produtos degradados, porque tais produtos são convertidos e reclassificados no estoque como insumos para a produção de outros óleos e lubrificantes de segunda linha.

Afirma que tais operações podiam ter sido facilmente constatadas pela fiscalização e são comprovadas por meio dos registros realizados no RCPE-Registro de Controle da Produção e do Estoque MOD P3, com o código 967. Ou seja, novamente aqui se denota a ausência de preocupação com a busca pela verdade material, pois, em que pese toda a explicação fornecida à fiscalização, não houve qualquer diligência e auditoria na documentação contábil específica.

Conclui tratar-se, assim, de mera operação contábil que não gera efeitos fiscais e não causa nenhum prejuízo ao Fisco, eis que não há qualquer omissão de saída tributável.

Assim, diante de toda a documentação trazida aos autos, entende restar totalmente descaracterizada a presunção de omissão de saídas, razão pela qual eventual diferença de estoque ainda remanescente poderia, no máximo, implicar em penalidade por mero descumprimento de obrigações acessórias.

Portanto, considerando a verdade material dos fatos, conclui que inexistente comprovação da utilização de receita oculta, sendo descabida a aplicação de presunção legal da omissão de saídas, bem como ante a flagrante comprovação da ocorrência das entradas das mercadorias que não foram computadas pelo auto de infração, impõe-se o cancelamento do lançamento tributário.

Ainda que se pudesse considerar correta e legítima a aplicação da presunção legal pretendida pelo auto de infração, o que não é o caso, sustenta que a multa de ofício no percentual de 100% é totalmente inexigível face a violação ao princípio do não-confisco e da isonomia, e ainda por não guardar nexo com a proporcionalidade e razoabilidade. Transcreve o texto do art. 42, inciso II, alínea “f”, para apoiar a ideia de que a multa adequada para as situações de não recolhimento do tributo seria de 60%, uma vez que a conduta infratora não foi guiada por dolo ou fraude. Transcreve jurisprudência do STJ e do STF.

Ante o exposto, requer seja o presente recurso provido para reformar a decisão recorrida integralmente, uma vez que, conforme exaustivamente esclarecido, resta demonstrada a inexistência da (i) alegada omissão de entradas e da (ii) comprovação da ocorrência das operações autuadas, não tendo o fiscal autuante sequer se dado ao trabalho de comprovar requisito previsto em lei sem o qual jamais poderia ter aplicada a presunção de omissão de saídas.

Alternativamente, na remota hipótese de não ser provido o presente recurso para julgar improcedente a totalidade do auto de infração, requer, a Recorrente, seja ao menos o recurso provido para reduzir a multa aplicada, haja vista seu caráter claramente confiscatório.

Outrossim, reitera seu requerimento de conversão do julgamento em diligência para realização de perícia nos termos do art. 145 do Decreto nº 7.629/99, conforme quesitos já apresentados, em respeito ao devido processo legal e à verdade material.

Neste termos, pede deferimento.

É o relatório.

## VOTO

Como não foram aduzidas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da autuação, conforme segue.

Denego o pedido de diligência, por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da minha convicção, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como “*Falta de recolhimento do imposto, 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 o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, ...*”. Trata-se de presunção de omissão de saídas, com base em levantamento quantitativo de estoques, mediante o qual, se apurou falta de registro de entradas de mercadorias classificadas como lubrificantes.

O Sujeito Passivo, alega que a presunção de omissão de saídas feita pela fiscalização, pecou por ausência de um dos requisitos, qual seja, por falta de comprovação da existência de receita oculta. Alega que o simples registro de omissão de entradas não pode ser motivo para exigência de imposto, mas apenas de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Alega também, que a suposta omissão de entradas pode ser esclarecida ante a ocorrência de três situações distintas, a saber: (i) entradas registradas no estoque, cujas Notas Fiscais estavam “em trânsito” e foram escrituradas no período subsequente; (ii) ajustes de estoque final do exercício de 2011; e (iii) reclassificação de mercadorias por degradação natural do produto.

Por fim, pede a redução da multa.

Inicialmente, é importante que se diga que a presunção de omissão de saídas, em face da ausência de registro de operações de entrada, encontra autorização expressa no art. 4º, § 4º, inciso IV da Lei 7.014/96, cujo texto reproduzo abaixo:

“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 se depreende da leitura do texto acima, a verificação de “*entradas de mercadorias ou bens não registradas*”, por si só, já é elemento suficiente para caracterização da omissão de saídas, independentemente de qualquer outro requisito, diferentemente do que alega a Recorrente.

Trata-se de exigência calcada na presunção de obtenção de receitas anteriores ocultas, com base nas quais, o Contribuinte adquiriu as mercadorias sem notas fiscais. Evidentemente, é permitido ao Contribuinte fazer prova em contrário, conforme dicção do próprio § 4º, mas não cabe, no texto legal, a interpretação de que “*a autoridade fiscal precisa provar a existência de receita oculta*”.

De fato, se houvesse a necessidade de provar a existência de receita oculta, estar-se-ia tratando de “*efetiva omissão de saídas*” e não mais de “*presunção*”, conforme consta do texto legal. Quando o legislador falou em “*presume-se*”, é porque, nesta situação específica, adotou um critério processual de “*inversão do ônus probatório*”.

Assim, diferentemente do que alega a empresa, não se trata de mero descumprimento de obrigação acessória, mas de omissão de receita presumida. Portanto, não merece acolhida o

argumento empresarial neste ponto.

Quanto à alegação de que parte das diferenças apontadas, se refere a indevido registro no estoque, de quantidades de mercadorias que se encontravam ainda em trânsito no dia 31/12/2011, noto que o Sujeito Passivo se limita a acostar uma planilha, na qual consta uma tabela com as quantidades de mercadorias em trânsito, no dia do inventário.

Examinando as peças processuais acostadas na primeira instância, é possível notar que o Contribuinte acostou os Danfes relativos às operações alegadamente em trânsito no último dia do exercício fiscalizado, conforme folhas 876/910. A análise desses documentos, revela tratar-se de notas fiscais de transferências de lubrificantes, cujas datas de saída variam de 19/12/2011 a 30/12/2011. Não há, todavia, qualquer outro elemento que pudesse contribuir para provar que tais mercadorias foram registradas no estoque final da empresa antes mesmo do ingresso das notas fiscais, fato que, se comprovado, resultaria, efetivamente, numa dupla contagem desses itens distorcendo o levantamento fiscal.

Nesse sentido, no Livro Registro de Inventário da empresa (cópias às folhas 357/368), deveria constar a condição dessas mercadorias, com vistas a excluí-las da contagem física a ser averbada no dia 31/12/2011. Não há, todavia, qualquer menção a esse fato. Diga-se, inclusive, que a anexação dos Danfes citados não revela nada, pois não há erro na emissão de tais documentos.

Precisaria, o Sujeito Passivo, acostar provas de que registrou tais quantidades, antecipadamente, em seu estoque, antes do encerramento do exercício, fato que serviria para inibir um novo registro quando do ingresso de tais notas fiscais. Como não se desincumbiu do seu ônus processual, entendo que não se pode acolher a tese recursal neste ponto.

Quanto à alegação de que parte das diferenças apontadas se explicam pelos ajustes de estoque final do exercício de 2011, é importante destacar, que as diferenças apuradas decorrem da agregação das compras ao estoque inicial e da dedução das vendas do montante obtido. O resultado dessa operação aritmética representa o “*estoque final contabilizado*”, montante esse que deve coincidir com o “*estoque final inventariado*”. No caso dos autos, o estoque final inventariado revelou-se superior àquele contabilizado o que leva à constatação de omissão de entradas, salvo justificativa por parte do Sujeito Passivo. Se a empresa contou os estoques e, percebendo a diferença, promoveu “ajustes”, precisa explicar a origem das diferenças encontradas, como provas de sua versão.

Se “ajustou” os números sem motivos que justifiquem, deve arcar com o tributo correspondente, já que não se pode conviver com o “aparecimento” de mercadorias sem documentação explicativa. Assim, a existência de ajustes não elide a autuação nesse ponto, salvo se a empresa trouxer ao processo provas de que não se trata de omissão de entradas.

Pelos argumentos recursais, é possível entrever que se trata de mais uma hipótese de registro de mercadorias em desacordo com uma movimentação efetiva, o que estaria a revelar um grave problema de controle dos estoques da empresa, alegação aliás, que não se fez igualmente acompanhar do erro nos registros. Em face da ausência de provas, não acolho a tese recursal neste ponto.

Quanto à suposta diferença por reclassificação de produtos, tal evento, requer que a empresa dê baixa no estoque da mercadoria deteriorada, ao tempo em que dê entrada no estoque da mercadoria reclassificada. Se o Sujeito Passivo não adotou tal procedimento (e parece ser esta a sua alegação), precisa evidenciar que tal ocorreu, a partir de seus registros contábeis. Não pode, simplesmente, alegar tal fato sem oferecer evidências.

Pelo exposto, entendo que a infração se encontra caracterizada.

Quanto ao pedido de redução da multa em face do seu caráter confiscatório, deve-se ressaltar, que tal sanção se encontra prevista no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, sendo vedado a esse colegiado administrativo, negar aplicabilidade às normas postas.



Assim, entendo que não merece reparo a decisão de piso.

Diante do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206844.0111/14-5**, lavrado contra **SHELL BRASIL PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$189.933,94**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, 'g' da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de março de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS