

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0019/20-5  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0108-03/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 05/04/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0040-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS POR PRESUNÇÃO LEGAL. Exigência do imposto sobre valor de maior expressão monetária (entradas), decorrente da presunção legal de receitas de operações anteriores não oferecidas à tributação, serviram de aporte às compras não registradas. Razões do contribuinte incapazes à reforma da Decisão; **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ENTRADAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Nestas situações, deve-se exigir o pagamento do ICMS do detentor das mercadorias, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias sem documento fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Razões recursais insuficientes para a reforma da Decisão. Exigências subsistentes. Mantida a Decisão. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 18/11/2020, exige ICMS no valor de R\$ 227.918,06, em razão da constatação de quatro irregularidades, sendo objeto recursal as seguintes exações:

*INFRAÇÃO 2: Falta de recolhimento do imposto, no valor R\$93.059,71, acrescido da multa de 100%, constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, 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 saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício de 2015.*

*INFRAÇÃO 3: Falta de recolhimento do imposto, no valor R\$74.534,42, acrescido da multa de 100%, 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 Tributário, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2015.*

*INFRAÇÃO 4: Falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, no valor R\$35.602,24, acrescido da multa de 60%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com margem de valor adicionado e 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 da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2015.*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente, após rejeitar as preliminares de

nulidade, sob o entendimento de que inexiste qualquer violação ao devido processo legal ou qualquer erro ou vício que possibilite a decretação de nulidade do lançamento de ofício, pois não identificou a alegada imprecisão na fundamentação que impossibilitasse a plena defesa e o exercício do direito ao contraditório, cujas irregularidades foram apuradas consoantes os levantamentos e documentos acostados aos autos, tendo o autuado entendido os cálculos e se defendido, inclusive requerido diligência, a qual foi indeferida em vista dos elementos constantes nos autos serem suficientes.

Quanto às razões de mérito, relativas às exações 2 a 4, já que a infração 1 foi reconhecida pelo autuado, a Decisão é de que as infrações serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que tratam de exigência do imposto decorrente de levantamento quantitativo de estoques, exercício de 2015, sendo consignadas as seguintes considerações no voto condutor:

**VOTO**

[...]

*Como se trata de omissão de entradas de mercadorias, implica dizer que foi constatada a aquisição de mercadorias sem o respectivo documento fiscal. Neste caso, não pode ser acatada a alegação defensiva de que, mesmo adquirindo mercadorias desacompanhada de documento fiscal, não houve falta de recolhimento do imposto. Verifico que inexiste comprovação de que o ICMS já foi pago quando da compra, em razão da falta do documento comprobatório da aquisição das mercadorias cuja omissão de entradas foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques.*

[...]

*No Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA são utilizados roteiros de auditoria com uma metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, podendo ser aplicados os mencionados roteiros a qualquer estabelecimento.*

*Atualmente, utiliza-se a Escrituração Fiscal Digital – EFD que 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, e substitui os livros fiscais. Neste caso, pode ser realizada auditoria fiscal sem a necessidade de intimar o contribuinte para apresentar livros fiscais e NF-e que já se encontram nos sistemas da SEFAZ.*

[...]

*Entendo que não houve arbitramento, como afirmou o defensor, os demonstrativos de cálculo do preço médio foram acostados os autos, encontrando-se a indicação das mercadorias e respectivas notas fiscais utilizadas na obtenção dos preços. A apuração da base de cálculo está de acordo com a metodologia estabelecida nos arts. 23-A e 23-B da Lei 7.014/96.*

*A Autuante informou que em se tratando de presunção de omissão de saída constatado através de levantamento quantitativo de estoque aplica-se a alíquota de 17% sobre a receita não contabilizada com redução da base de cálculo correspondente ao percentual das operações tributadas, conforme IN nº 56/07.*

[...]

*Constatou que a infração 04 não trata de falta de comprovação da antecipação tributária em relação às mercadorias acompanhadas de notas fiscais de entradas, e sim, 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 a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Portanto, não há necessidade de comprovar o recolhimento do tributo em relação às operações efetuadas com o regular documento fiscal.*

*Sobre a Infração 3, a Autuante informou que não foi exigido ICMS-ST, e sim, a falta de recolhimento do imposto normal, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Se a mercadoria entrou desacompanhada de nota fiscal o destinatário é responsável solidário pelo imposto normal.*

*Quanto às Infrações 02 e 03, o Autuado alegou que de acordo com as respectivas chaves de acesso das notas fiscais constantes na EFD, fica comprovada a devida escrituração. Afirmou que conforme relação contida no documento anexo (Doc. 03), todas as operações de entradas e saídas, no período de dezembro de 2015,*

encontram-se devidamente escrituradas e registradas com a correspondente chave de acesso.

Conforme ressaltou a Autuante, o estabelecimento autuado emitiu NF-e com o CFOP 5.923, porém escriturou-as na EFD sem a chave de autenticação. Isto impede que as notas sejam importadas pelo sistema. Para que o contribuinte não fosse prejudicado, no lugar da NF-e com CFOP 5.923, foram consideradas as NF-e com CFOP 6.119 correspondentes". A nota com o CFOP 5.923 (remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem), é a nota que movimenta o estoque e por isto é padrão ser considerada no levantamento quantitativo de estoque. Esta nota faz par com a nota de CFOP 6.119 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda à ordem), que tem como padrão não ser considerado no levantamento quantitativo de estoque. Não se pode considerar as duas notas, pois implicaria em duplicidade indevida de lançamento das quantidades. Devido a falha escritural, as notas com CFOP 5.923 foram lançadas na EFD sem chave, o que impossibilita a leitura por parte do sistema.

Disse que em nome da verdade material, para que as saídas do estoque fossem consideradas, foram incluídas as notas com CFOP 6.119. Simplesmente houve a troca de uma nota pela outra equivalente. Desta forma não houve prejuízo para o contribuinte. O fato de que todas as notas têm chave não elide a situação que a nota fiscal foi lançada na EFD sem informar a sua chave. A chave existir na nota é uma coisa. A chave ser informada na EFD é outra coisa.

Conforme relação contidas documento anexo (Doc. 03) da defesa, constata-se que todas as operações de entradas e saídas, no período de dezembro de 2015, encontram-se devidamente escrituradas e registradas com a correspondente chave de acesso.

Relatou que todas as notas escrituradas na EFD foram consideradas. Um exemplo é a NF de entrada 267483, chave 35141247427653011664550030002674831672292240, que consta no ANEXO 3 - OMISSAO DE ENTRADA - DOC DE ENTRADA. Outro exemplo é a NF de saída 193886, chave 29150847427653004455550010001938861672292248, que consta no ANEXO 4 - OMISSAO DE ENTRADA – DOC SAIDA. O impugnante anexou os Doc. 03 - Entrada.Doc. e 03 – Saída em PDF sem demonstrar item ou quantidade.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas, saídas e estoque de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros antes do levantamento fiscal.

A Autuante esclareceu os procedimentos fiscais adotados, no levantamento efetuado relacionou os documentos fiscais, nota a nota, indicado inclusive seus números e datas de emissão; os documentos fiscais indicados constam dos demonstrativos originalmente efetuados, cuja cópia foi entregue ao Contribuinte quando da lavratura do Auto de Infração.

Acato as conclusões apresentadas pela Autuante e voto pela procedência do presente lançamento, salientando que as infrações apuradas (02, 03 e 04) estão conforme discriminação a seguir:

- Constatando-se que houve omissão de entrada de mercadoria tributável superior à omissão de saída, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte, sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas, conforme art. 13, inciso II da Portaria 445/98 (INFRAÇÃO 02).
- Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, conforme art. 15, inciso I, alínea "a", Portaria 445/98 (INFRAÇÃO 03).
- É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada e as mercadorias ainda se encontravam em estoque, conforme art. 10, inciso I, alínea "b", Portaria 445/98 (INFRAÇÃO 04).

O defendente ressaltou, ainda, que outra circunstância que macula a exigência fiscal em questão é a abusividade da aplicação de penalidades de 100% e 60% do valor do imposto apurado em cada operação. Disse que as referidas multas são absolutamente desproporcionais, caracterizando verdadeiro confisco, na medida em que equivalem ou ao valor do próprio imposto ou à mais da metade do valor do imposto exigido.

Quanto à multa decorrente da autuação, que foi objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicados corretamente os percentuais de 60% e 100%, conforme estabelece o art. art. 42,

incisos VII, “b”, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, e não cabe a este órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Não se conformando com a Decisão de 1ª Instância, o sujeito passivo apresentou, às fls. 162 a 190 dos autos, Recurso Voluntário, no qual, inicialmente, recapitula as infrações e suas razões de defesa para, em seguida alegar que, conforme argumentado em impugnação e reforçado na peça recursal, é necessária a subsunção dos fatos à norma, razão de não concordar com a Decisão recorrida, do que passa a tecer as seguintes razões:

**Nulidade da citação** eis que, nos termos do art. 108 do RPAF, as intimações do sujeito passivo deverão ser feitas pessoalmente ou via postal somente no caso de não haver outra forma de intimação especificada. Assim, como é credenciado e possui o DT-E, este deveria ter sido o método correto para a notificação de atos processuais correlacionados ao processo administrativo. Porém, a intimação da Decisão recorrida foi feita via postal e endereçada a advogado estranho, o que poderia causar diversos prejuízos ao recorrente, tais como: perdas de prazos, confusão de representantes legais, não recebimento de intimações e outros problemas. Assim, por este motivo, deve ser reconhecida a nulidade da intimação realizada.

**Nulidade da Decisão recorrida** eis que, conforme relação contidas no doc. 3 da defesa, houve a escrituração e o fornecimento das chaves de acesso para verificação das notas fiscais, bem como indicação do respectivo recolhimento do imposto, logo, os documentos apresentados pelo recorrente em sua defesa diziam respeito acerca das entradas e saídas operacionalizadas, comportando prova de pagamento e da escrituração, o que importa extinção do crédito tributário (art. 156 , I, do CTN), ainda que supostamente parcial, o que sequer foi verificado pela Decisão recorrida, que simplesmente diz que *“Inexiste comprovação de que o ICMS já foi pago quando da compra, em razão da falta de documento comprobatório da aquisição das mercadorias cuja omissão de entradas foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques”*.

Assim, o recorrente indaga: *“Ora, como não houve prova de recolhimento se, nos documentos acostados à Defesa encontra-se lista das mercadorias adquiridas e das saídas subsequentes, incluindo as chaves de acesso das referidas notas fiscais de aquisição, bem como o valor do ICMS destacado?”* Diz que outra conclusão não lhe resta senão aquela de que os documentos apresentados foram desconsiderados arbitrariamente pelos julgadores *a quo* e pela fiscalização.

Aduz ainda que não há que se falar em presunção de omissão, como diz a Decisão recorrida, pois presunção não faz prova. Até porque, ainda que na absurda hipótese se aceitasse a presunção como meio de prova, os documentos apresentados indicando o recolhimento do ICMS nas entradas e saídas serviriam para quebrar a suposta presunção da omissão, devendo ser considerados pela fiscalização e, principalmente, pela Decisão recorrida.

Aduz que, mais grave ainda, a Decisão recorrida afirma que *“o procedimento fiscal é unilateral, não se exigindo a observância do contencioso e da ampla defesa”*, pois supostamente ainda não estaria sendo acusado de nada. Diz o recorrente ser, no mínimo, estranho o fato de a empresa ser fiscalizada e não ter oportunidade de esclarecer e compreender a fiscalização, o que configuraria clara violação ao direito de defesa.

Sustenta que tais elementos evidenciam cada vez mais a nulidade do procedimento fiscal que foi, como dito na Decisão recorrida, unilateral e não respeitou contraditório. Mesmo após a lavratura do Auto de Infração não foi respeitado o direito de defesa, pois não é possível compreender a acusação e tampouco foram considerados os documentos apresentados, em que é possível constatar que todas as operações de entradas e saídas, no período fiscalizado, encontram-se devidamente escriturados e registrados com a correspondente chave de acesso, sendo a Decisão

nula.

Por tais razões, entende necessário o cancelamento do Auto de Infração e, subsidiariamente, pugna pela conversão do feito em diligência, em prol da verdade material.

**Nulidade do Auto de Infração tendo em vista que a fiscalização formalizou de maneira equivocada e indevida a exigência de tributo**, além do fato de que a infração descrita não é precisa, cujo vício material macula o lançamento, do que invoca o art. 142 do CTN e art. 129 do COTEB pelos quais sobressaem a imposição à fiscalização (atividade vinculada obrigatória) de averiguar a ocorrência do fato concreto, em consonância aos termos previstos na norma geral e abstrata, individualizando-o e tipificando-o.

A respeito da motivação dos atos administrativos, cita doutrina no sentido de que é dever da autoridade apresentar todos os documentos e dados que comprovem sua constatação e levem o sujeito passivo à mesma conclusão, entendendo o motivo da lavratura para que possa se explicar e exercer seu direito de defesa, o que, segundo o apelante, no presente caso, é inegável que, além do sintético fundamento apresentado como descrição da infração, não há no restante da notificação qualquer indicação ou demonstração das premissas que teriam sido averiguadas pela fiscalização para infirmar o recolhimento a menor do imposto, tampouco a comprovação cabal dessa ocorrência.

Portanto, em razão dos vícios apontados e à luz da legislação e jurisprudência, o recorrente diz que há de ser reconhecida a nulidade absoluta do Auto de Infração pois, tanto o seu teor como a sua instrução carecem de descrição clara e precisa dos elementos de fato que teriam ensejado a autuação, cerceando o direito de defesa e infringindo os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como a legislação infraconstitucional.

**Nulidade do Auto de Infração por incorrencia da infração e por impossibilidade de utilização de presunção como meio de prova**, pois o Auto de Infração é lacônico e impreciso o que levou o recorrente a ter que adivinhar as irregularidades que eventualmente teria cometido para ocasionar a suposta omissão de recolhimento, do que afirma que, em verdade, além da efetiva chave de autenticação contida nos documentos fiscais correspondentes, fato é que não houve falta de recolhimento do imposto, ainda que a mercadoria tenha sido adquirida desacompanhada de documento fiscal.

Para tal diz, de uma simples análise das infrações, se verifica que parte das operações apontadas tiveram a totalidade do tributo incidente na entrada das respectivas mercadorias como ICMS-ST pois submetidas ao regime de substituição tributária e, a parte restante, refere-se a operações com produtos cujas saídas são isentas do imposto e, portanto, não houve recolhimento de ICMS, tampouco dos respectivos créditos.

Em consequência, falta tipicidade das condutas consideradas, sendo o levantamento superficial e genérico e que trata tão somente de operações de saídas, sem o devido aprofundamento das operações isentas, por exemplo. Porém, não se admite lançamento baseado em mera presunção.

**Nulidade do Auto de Infração por iliquidex do crédito tributário (levantamento quantitativo de estoque)** eis que, dentro do possível, o recorrente analisou o levantamento fiscal e não compreendeu como foi apurado o valor consolidado, sobretudo quanto à infração 3.

Diz que, com dificuldade, observou que a fiscalização lançou crédito fiscal referente a operações em que é devido o ICMS-ST, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, e que, com efeito, tais valores recolhidos por GNRE não foram considerados no Auto de Infração, logo, em consequência, existe iliquidex do lançamento fiscal.

Alega que, caso a infração esteja atrelada à compreensão equivocada da fiscalização de que não recolheu ICMS em operações de entrada, saída e inclusão em estoque de mercadorias, diz ser de suma importância apresentar que alguns itens listados no levantamento se tratam de operações que não eram tributadas e que sequer se creditou do ICMS na entrada dessas mercadorias.

Dessa forma, o Auto de Infração novamente apresenta vício insanável quanto ao valor constituído, gerando incerteza se a fiscalização analisou corretamente os valores já recolhidos do tributo para apurar o lançamento, razão de requerer a anulação do Auto de Infração.

Caso superadas as aludidas preliminares de nulidades, o recorrente alega **abusividade da multa imposta de 100% e 60% sobre o imposto apurado**, por macular a exigência fiscal, por serem desproporcionais, caracterizando verdadeiro confisco, afrontando o art. 150, IV da CF/88.

Por fim, o recorrente requer:

1. Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade da Decisão recorrida, ante as violações ao direito de defesa, verdade material, contraditório e fundamentação dos atos administrativos;
2. Subsidiariamente, conversão do feito em diligência em prol do princípio da verdade material;
3. Caso não seja este o entendimento, pela reforma da Decisão recorrida, de modo que a exigência fiscal seja cancelada, em razão da nulidade da autuação, diante da ausência de descrição clara e precisa da infração e da utilização de mera presunção como prova, bem como diante da iliquidez do crédito tributário especificamente quanto à infração 3;
4. Que as multas aplicadas sejam afastadas ou ao menos reduzidas, vista a manifesta desconexão da realidade fática com os fatos descritos na autuação, bem como a desproporcionalidade e a patente irrazoabilidade em relação à infração supostamente cometida;
5. Realização de sustentação oral quando do julgamento e que todas as intimações e comunicações sejam realizadas, exclusivamente, na pessoa do sujeito passivo, por meio do DT-E, nos termos do art. 108, § 2º do RPAF, sob pena de nulidade.

Registro a presença na sessão de julgamento da advogada do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sra. Samia Ali Salman - OAB/SP nº 418.584.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, no sentido de modificar a Decisão de 1ª instância que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado para exigir do sujeito passivo o ICMS em razão da constatação de quatro infrações, sendo objeto recursal as exações 2 a 4, apuradas através de levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2015, com base na presunção legal insita no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas (item 2); como também exigir do recorrente, na condição de responsável solidário, o ICMS devido pelo remetente nas aquisições de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal (item 3); assim como a falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documento fiscal (item 4), estas duas últimas exações decorrentes da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária.

Inicialmente, nos termos do art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido para realização de diligência, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, assim como em razão de destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente, e cuja prova simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, inclusive para comprovar qualquer inconsistência do levantamento fiscal e motivar a diligência pretendida.

Saliente-se que tal expediente não se presta a produzir o ônus para o contribuinte desconstituir a acusação fiscal, mas sim da busca da verdade material, quando o sujeito passivo se insurgir à imputação e demonstra inconsistência do levantamento fiscal, mesmo por amostragem, o que

motiva a diligência fiscal para a verificação do *quantum debeatur*. Porém, assim não procedeu o recorrente, ou seja, não demonstrou a existência de qualquer falha na auditoria de estoque.

Quanto às razões do Recurso Voluntário, observo que com raríssimas exceções, as razões recursais, restritas a preliminares de nulidade, já haviam sido propostas pelo recorrente quando da sua defesa do Auto de Infração. Assim, concluo que as alegações recursais não trazem qualquer fato novo capaz de modificar a Decisão recorrida, a qual se encontra devidamente fundamentada, sendo naquela oportunidade apreciadas todas as alegações de defesa, em respeito ao princípio do contraditório.

Contudo, mesmo assim, passo a tecer as seguintes considerações:

- Preliminarmente, rejeito o pedido de nulidade do Auto de Infração por falta de **motivação**, já que o mesmo preenche todas as formalidades legais previstas, cujas descrições das acusações são precisas e congruentes com os fatos que motivaram sua lavratura, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, cujos demonstrativos que fundamentam as imputações fiscais são inteligíveis e foram entregues cópias ao autuado, conforme recebo à fl. 62 dos autos, o que demonstra toda a metodologia da apuração da base de cálculo e do imposto exigido, em consequência, inexiste o alegado cerceamento ao direito de defesa.
- Ainda, há de ressaltar que a infração 2 não se baseia em **presunção como meio de prova**, como alega o recorrente, mas sim na presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, pela qual, salvo prova em contrário, excepcionalmente de ônus do contribuinte, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que se verificar entradas de mercadorias ou bens não registradas, como se apurou através do “Anexo 1”, ínsito em mídia eletrônica (CD), cuja cópia foi entregue ao sujeito passivo (fl. 62), decorrente das análises de dados concretos consignados na própria Escrituração Fiscal Digital (EFD), conforme dados transmitidos eletronicamente pelo contribuinte à base de dados da Secretaria da Fazenda.
- Igualmente considero descabida a pretensão recursal de nulidade do Auto de Infração por **iliquidez do crédito tributário** eis que:

O fato gerador da infração 2 decorre da constatação de diferenças quantitativas tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido na primeira infração o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, ou seja, a das operações de entrada, com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, 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, as quais sequer se tem conhecimento de quais mercadorias omitidas se tratam, porém, por determinação legal, presume-se como **operações tributáveis**, conforme apurado no Anexo 1.

Portanto, os fatos geradores da primeira exação fiscal decorrem da presunção legal de operações anteriores do próprio sujeito passivo, não oferecidas à tributação, cujas **receitas** serviram de aporte às compras não registradas, independentemente de tratarem as mercadorias auditadas tributadas ou não, pois o que se exige por presunção legal é o imposto, em decorrência do **suporte financeiro** utilizado para tais aquisições não registradas.

Neste caso, a única incompatibilidade de exigência do imposto reside entre as diferenças de saídas e de entradas apuradas na auditoria de estoque, que deve prevalecer a de maior expressão monetária, sob pena de cobrança em duplidade, como apurado no Anexo 1.

O fato gerador da infração 3 decorre da constatação de entradas de mercadorias sem notas fiscais, como apurada na auditoria de estoque, em razão da condição de responsável solidário do contribuinte/autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, já que nos termos do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte

de direito, qualquer pessoa física ou jurídica em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega, desacompanhadas da documentação fiscal exigível, ou com documentação fiscal inidônea.

Portanto, diferente do fato gerador anterior, de responsabilidade do próprio autuado, esta exação decorre do imposto devido pelo fornecedor das mercadorias, exigido ao autuado na condição de contribuinte solidário, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais (Anexo 17).

Já o fato gerador da infração 4 decorre da constatação da diferença de entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária, na condição de sujeito passivo por substituição, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, exigido na infração anterior em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, nos termos previstos no art. 8º, §4º, I, “a” da Lei nº 7.014/96.

Portanto, essa exação decorre do encerramento da fase de tributação de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, quanto às operações subsequentes (Anexo 18).

Assim, diante de tais considerações, todas as infrações decorreram da comprovação de entradas de mercadorias sem documentação fiscal, apuradas através de auditoria de estoque, após considerar todos os documentos fiscais do contribuinte, inexistindo a alegada *iliquidez do crédito tributário*.

- Rejeito, ainda, o pedido de ***nulidade da Decisão recorrida sob a alegação de que os documentos apresentados foram desconsiderados arbitrariamente pelos julgadores***, pois conforme dito, trata-se de auditoria de estoque na qual foram considerados todos os documentos fiscais de entrada e de saídas do contribuinte, além dos estoques iniciais e finais, relativos a determinadas espécies de mercadorias, sob código de identidade próprio, cujos dados foram importados da própria Escrituração Fiscal Digital (EFD) transmitida eletronicamente pelo contribuinte à Secretaria da Fazenda, não tendo o apelante, em momento algum, apontado especificamente qualquer inconsistência no levantamento fiscal, a exemplo de documento não considerado, de modo a desconstituir as acusações de ***operações realizadas à margem da sua escrita fiscal***.

Assim, é irrelevante qualquer recolhimento do imposto relativo às operações contidas na EFD, como alega o apelante, e muito menos a relação de notas fiscais de entradas (arquivo sem abrir), e de saídas (649 folhas), com suas respectivas chaves de acesso, **se não houver uma vinculação específica da inconsistência**, pois, repise-se, tais documentos já haviam sido objeto de consideração no levantamento fiscal, salvo prova em contrário, de ônus do recorrente, que não ocorreu.

Ademais, na Decisão recorrida foram analisadas tais circunstâncias, a exemplo dos excertos:

*Como se trata de omissão de entradas de mercadorias, implica dizer que foi constatada a aquisição de mercadorias sem o respectivo documento fiscal. Neste caso, não pode ser acatada a alegação defensiva de que, mesmo adquirindo mercadorias desacompanhada de documento fiscal, não houve falta de recolhimento do imposto. Verifico que inexistiu comprovação de que o ICMS já foi pago quando da compra, em razão da falta do documento comprobatório da aquisição das mercadorias cuja omissão de entradas foi apurada mediante levantamento quantitativo de estoques*

[...]

*Disse que em nome da verdade material, para que as saídas do estoque fossem consideradas, foram incluídas as notas com CFOP 6.119. Simplesmente houve a troca de uma nota pela outra equivalente. Desta forma não houve prejuízo para o contribuinte. O fato de que todas as notas têm chave não elide a situação que a nota fiscal foi lançada na EFD sem informar a sua chave. A chave existir na nota é uma coisa. A chave ser informada na EFD é outra coisa.*

*Conforme relação contidas documento anexo (Doc. 03) da defesa, constata-se que todas as operações de entradas e saídas, no período de dezembro de 2015, encontram-se devidamente escrituradas e registradas com a correspondente chave de acesso.*

O fato é que o recorrente não apresentou qualquer comprovação **específica** que viesse a comprovar qualquer irregularidade na auditoria de estoque realizada, de modo a desconstituir a acusação, sendo impertinente sua conclusão “... *de que os documentos apresentados foram desconsiderados arbitrariamente pelos julgadores a quo e pela fiscalização ...*”

- Igualmente, rejeito o pedido de **nulidade da citação** da Decisão recorrida, já que ao contrário do que afirma o recorrente, a intimação ao sujeito passivo ocorreu através do Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e), destinado ao sujeito passivo, emitido em 27/08/2021 e com ciência em 03/09/2021, conforme documento à fl. 160 dos autos. Assim, o fato de haver uma intimação simultânea, via postal e endereçada a advogado estranho, não invalida a eficácia da ciência do ato através do DT-e, em razão de ter alcançado seu resultado, inexistindo qualquer prejuízo ao contribuinte, visto que a peça recursal foi protocolada na SEFAZ em 23/09/2021, e considerada tempestiva, como admitido pelo próprio na sua peça recursal (item 19), cujo método foi requerido pelo recorrente (item 116).

Assim, não tendo o sujeito passivo demonstrado a existência de qualquer equívoco cometido na ação fiscal, entendo insuficientes as razões de defesa para elidir as acusações fiscais, as quais estão fundamentadas em demonstrativos onde constam números apurados na própria escrita do contribuinte, razão de concluir como verdadeiros os dados apurados no levantamento fiscal, uma vez que o contribuinte não elidiu a acusação fiscal, limitando-se às preliminares de nulidade.

Por fim, quanto à alegação de abusividade da multa imposta de 100% e 60% sobre o imposto apurado, por serem desproporcionais, caracterizando verdadeiro confisco, afrontando o art. 150, IV da CF/88, há de se registrar que tais penalidades são legalmente previstas nos casos concretos, conforme art. 42, incisos II, “d”, III e VII, “b” da Lei nº 7.014/96, e de acordo com o art. 125, III do COTEB (Lei nº 3.956/81), não se inclui na competência deste órgão julgador a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, razão para me abster de qualquer juízo.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> 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 **274068.0019/20-5**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 227.918,06**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 60.323,93, e 100% sobre R\$ 167.594,13, previstas no artigo 42, incisos II, “d”, III e VII, “b” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS