

**PROCESSO** - A. I. N° 299762.0009/18-8  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CIA. HERING  
**RECORRIDOS** - CIA. HERING e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0001-02/24-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFRAZ VAREJO

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0360-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE REGISTRO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS EM VALOR SUPERIOR AOS DAS ENTRADAS EFETIVAS OMITIDAS. Apurada através de levantamento quantitativo de estoque por item de mercadoria em exercício fechado, nos exercícios de 2016 e 2017, restou provado, após refeitos os cálculos procedidos por demanda da 2<sup>a</sup> JJF em diligências, a ocorrência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias tributáveis, sendo o valor da omissão de entrada maior do que o da omissão de saída. Exigido 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 a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto, conforme art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96. Aplicada, de ofício a proporção de saídas de mercadorias tributadas/não tributadas prevista na Instrução Normativa nº 57/2007. Afastadas as arguições de nulidade. Atendido o pedido de realização de diligências. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interposto em razão do Acórdão 2<sup>a</sup> JJF N° 0001-02/24-VD, que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração lavrado em 13/11/2018, exige crédito tributário no valor histórico de R\$ 1.880.140,64, acrescido de multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração seguir descrita.

**INFRAÇÃO 01 – 04.05.02:** *Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior aos das entradas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, referentes a 2016 e 2017.*

**Enquadramento legal:** art. 2º, inc. I e art. 23-B da Lei nº 7.014/96, c/com o art. 83, inc. I do RICMS/2012 e art. 13, inc. I da Portaria nº 445/98.

A autuada **impugnou o lançamento** às fls. 362 a 384, onde inicialmente afirmou identificar a existência de vícios materiais que se valer nulo ou improcedente. A **informação fiscal prestada** pelo autuante às fls. 412 a 418. Afirma que a defesa não conseguiu comprovar suas alegações e manteve o Auto de Infração na sua íntegra.

Em 31/05/2019 o processo foi **convertido em diligência** dirigida a INFRAZ DE ORIGEM para que o órgão preparador intimasse o contribuinte a tomar ciência dos novos demonstrativos anexados

pelo autuante, concedendo-lhe o prazo de trinta dias para se manifestar.

No **cumprimento** ao quanto determinado, fls. 426 e 427, a Inspetoria Fazendária intimou o contribuinte a receber os demonstrativos, através dos Correios, tendo a ciência ocorrida em 01/07/2019 e em seguida a **autuada se manifestou** às fls. 430 e 431 onde acusou o recebimento de cópia da informação fiscal e de um CD com arquivos gravados, boa parte em formato PDF, o que dificultou o exercício do seu direito de defesa, sendo necessária a conversão dos arquivos para o formato Excel, que, por não ter concluído, requer a dilação do prazo para mais trinta dias, pleito deferido pelo Inspetor Fazendário.

O contribuinte **voltou a se manifestar** às fls. 449 a 461. Em **nova manifestação**, fls. 466 a 471, reitera os argumentos expostos na impugnação. O autuante retornou aos autos em **nova informação** as fls. 475 a 479, afirma que fez o levantamento obtendo como resultado a mesma inflação de omissão de saídas, com os seguintes valores: exercício de 2016 passou de R\$ 877.264,66 para R\$ 183.584,05 e 2017 passou de R\$ 1.002.875,98 para R\$ 232.162,53.

Apresentou **nova manifestação**, fls. 491 a 502, pede que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente. Reitera para que seja declarado nulo o lançamento ou, julgado totalmente improcedente e protesta pela realização de sustentação oral na sessão de julgamento.

O autuante **prestou nova informação**, fls. 506 a 514, manteve o resultado da última informação fiscal. Em 22/10/2021, os membros da 2ª JJF, converter o processo em **nova diligência** à unidade Fazendária de origem para que o contribuinte fosse intimado a tomar ciência da informação fiscal das fls. 506 a 514, entregando-lhe, mediante recibo, cópia da informação.

Às fls. 521 e 522, a autuada apresentou **nova manifestação**. Após desenvolver os trabalhos de revisão, o Fiscal estranho ao feito, prestou informação, fls. 587 a 591, onde assegurou que foram adotadas as providências necessárias para o cumprimento das deliberações constantes no pedido de diligência da 2ª JJF, fls. 517 e 518.

Pautado para julgamento em 25/04/2023, na assentada de julgamento o patrono da empresa Dr. Ruy Figueiredo de Almeida Barros OAB/PR nº 75.172. Assim sendo, os membros da 2ª JJF, fls. 655 e 656 decidiram **converter o processo em diligência à INFRAZ DE ORIGEM para que o Auditor Fiscal** que procedeu a revisão esclarecesse se efetivamente o contribuinte formalizou. Informa que a correção dos demonstrativos, após considerar todas as arguições da defesa, houve uma substancial redução dos valores da base de cálculo do imposto exigido na infração: **a) Exercício de 2016 – Omissão de Entradas de R\$ 69.884,22; b) Exercício de 2017 – Omissão de Entradas de R\$ 165.430,92.**

A autuada retornou aos autos em **nova manifestação**, fls. 728 a 736, reduziu as supostas omissões de saídas no período autuado, tendo verificado, principalmente: **(1)** A ocorrência de erros na tabulação e no código de produto adotado pela Fiscalização na lavratura do Auto de Infração e nas diligências subsequentes; **(2)** A ocorrência de erros na descrição dos códigos listados pela Fiscalização na auditoria de estoques; **(3)** A inclusão de itens e códigos de itens que não foram objeto da autuação inicial nas diligências subsequentes; **(4)** A ocorrência de erros na definição dos valores dos preços médios dos itens fiscalizados; **(5)** A ocorrência de omissões com relação a operações de saída de produtos documentadas mediante cupons fiscais; **(6)** A ocorrência de erros na determinação das quantidades de entradas, saídas, estoque inicial e final dos produtos analisados na auditoria; e **(7)** A ocorrência de erros no cálculo do imposto supostamente devido pelas supostas omissões de saída.

Anota que da **revisão efetuada pelo diligente**, restou calculado como valores das supostas omissões de saída, os montantes de R\$ 44.456,21 em 2016 e R\$ 80.660,22 em 2017 e omissões de entradas de R\$ 69.884,22 em 2016 e R\$ 165.430,92 em 2017, valor que deveria ser mantido segundo a última diligência fiscal. Sinaliza que as planilhas anexadas demonstram a redução substancial das bases de cálculo do ICMS, portanto, entende que restou demonstrada, pela própria Fiscalização, a improcedência parcial do Auto de Infração quanto aos valores já excluídos após conclusão da

diligência fiscal de fls. 662 e seguintes.

Pondera, reconhecer a sua improcedência parcial para manter como base de cálculo do ICMS apenas os valores de R\$ 44.456,21 em 2016 e R\$ 80.660,22 em 2017, referentes às omissões de saídas, objeto/fundamento da autuação.

O Fiscal revisor **prestou nova informação**, fl. 749. Considera ter sido atendido as solicitações da diligência e tendo a Autuada tomado conhecimento e ciência dos procedimentos adotados e ampla oportunidade de manifestação.

A JJF concluiu pela Procedência Parcial amparada na seguinte fundamentação:

**VOTO**

*O presente lançamento imputou ao sujeito passivo a acusação de falta de recolhimento do ICMS por omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem e respectivo registro na escrita fiscal, decorrente da falta de registro de saídas em valor superior ao das entradas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por item de mercadoria em exercício fechado.*

*A autuada é contribuinte do ICMS, estabelecido no município de Camaçari/BA, exerce a atividade econômica principal de comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal.*

*O início da ação fiscal foi informado ao contribuinte através da Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, em 06/11/2018, fl. 04, e intimada a quitar o débito levantado ou apresentar defesa administrativa no prazo de sessenta dias em 17/12/2018, conforme recibo, fl. 02.*

*Os demonstrativos analíticos e sintéticos foram elaborados pelo autuante contendo todos os dados e elementos necessários à perfeita cognição da infração, cujas cópias impressas estão anexadas aos autos, fls. 05-A a 354 e gravados em arquivos eletrônicos no CD, fl. 355, cópias recebidas pelo contribuinte, fl. 05.*

*A defesa inicialmente arguiu nulidade do lançamento sob os seguintes argumentos: (I) a autuação foi lavrada sem que fosse instaurado o devido procedimento de Fiscalização em total contrariedade aos artigos 28 e seguintes do Decreto nº 7.629/99; (II) ausência de demonstração da efetiva existência de omissão de saída e flagrante erro de cálculo devido ao fato de a Fiscalização ter deixado de incluir no levantamento diversas notas e cupons fiscais que foram devidamente escriturados e tributados no período autuado; e (III) ao realizar o lançamento, a Fiscalização deixou de instruir com as planilhas demonstrativas da integralidade do cálculo do suposto crédito tributário.*

*Quanto ao primeiro argumento, os fatos demonstram não ter consistência, vez que consta apensado aos autos, fl. 04, a 1ª Intimação para apresentação de Livros e Documentos, recebida pelo preposto da autuada em 06/11/2018.*

*Nesse sentido, lembro o que estabelece o art. 26, do RPAF/99, verbis:*

*Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:*

*I - apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento;*

*II - lavratura do Termo de Início de Fiscalização;*

*III - intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimento ou exhibir elementos solicitados pela fiscalização.*

*Mais especificamente o que prescreve o art. 28, inc. II do mesmo diploma regulamentar:*

*Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso: (...)*

*II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização; (Grifo do relator).*

*Portanto, tendo o Fiscal intimado o contribuinte mediante lavratura do Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, resta sem fundamento a arguição de que “Caso a fiscalização tivesse instaurado o referido procedimento e solicitado documentos e informações para a Impugnante (ou seja, tivesse cumprido a determinação prevista no art. 29 do Decreto nº 7.629/99), certamente teria constatado que essa não deu saída de mercadorias sem a emissão de notas fiscais e tampouco omitiu a entrada de mercadorias”.*

*Em relação a alegada ausência de demonstração da efetiva existência de omissão de saída e flagrante erro, devido ao fato de a Fiscalização ter deixado de incluir em seus cálculos diversas notas e cupons fiscais escriturados e tributados, constato que efetivamente foram identificadas falhas, corrigidas no decorrer da realização das diligências, tudo autorizado pelo Decreto nº 7.629/99 – RPAF/BA, art. 18, § 1º.*

*Assim foi feito, visto que as incorreções e omissões, no curso do trâmite processual, foram identificadas apuradas, analisadas e finalmente corrigidas na última revisão fiscal, cuidadosamente e competentemente conduzida pelo Auditor Fiscal estranho ao feito.*

*Ressalto que em todas as oportunidades foi observado rigorosamente o devido processo legal, o pleno direito de defesa e contraditório do contribuinte, inclusive lhe concedendo prazos além daqueles prescritos na legislação para que analisasse as revisões efetuadas e sobre elas se manifestasse, como o fez em todos as intervenções do Fisco.*

*Quanto ao terceiro argumento de que ao realizar o lançamento, a Fiscalização deixou de instruir com as planilhas demonstrativas a integralidade do cálculo do crédito tributário, mais uma vez, constato que os fatos demonstram vazio tal argumento, tendo em vista que os demonstrativos permitem identificar todos os dados e elementos da infração, constam apensados aos autos, gravados em arquivos magnéticos e foram comprovadamente recepcionados pela empresa através do seu representante, conforme recibo fl. 05.*

*O fato de o contribuinte ter apresentado a objetiva peça de defesa e as posteriores manifestações, abordando especificamente pontos que discordou, atesta claramente o seu perfeito conhecimento da infração, e também dos demonstrativos.*

*Portanto, rejeito as alegações de nulidade.*

*Ademais, verifico que o lançamento atende a todas as exigências legais e regulamentares previstas no Código Tributário Nacional, na Lei nº 3.956/81 – COTEB e no RPAF/99, uma vez que foi constituído por autoridade administrativa competente, consta determinada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e a proposta a aplicação da penalidade com base na Lei nº 7.014/96.*

*O devido processo legal foi observado, não existindo qualquer violação aos princípios da ampla defesa e contraditório do contribuinte, de forma que o processo administrativo fiscal, encontra-se apto a surtir os efeitos legais pretendidos, isento de quaisquer máculas que o possa inquinar de nulidades.*

*Inicialmente no combate ao mérito, a defesa se fundamentou em três argumentos.*

*O primeiro refere-se a possível presença de vício material em razão de que a apuração da base de cálculo do imposto devido, considerou o preço médio das entradas e saídas de produtos utilizando como base, apenas o preço da última saída registrada, em afronta aos princípios da legalidade e da verdade material.*

*Nesse aspecto lembro que o crédito tributário, ora discutido, decorreu da aplicação do roteiro de auditoria denominado levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, que 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, cujos procedimentos estão dispostos na Portaria nº 445/98.*

*As arguições da defesa, repisadas nas posteriores manifestações, foram exaustivamente examinadas pelo autuante, e por fim, o elogável trabalho do Fiscal estranho ao feito, esclareceu todos os fatos, demonstrando inclusive, que grande parte das alegadas inconsistências do levantamento produzido pelo autuante, tiveram como razão as irregularidades identificadas na sua Escrituração Fiscal Digital, que diga-se, impossíveis de retificação, o que demandou do Fiscal revisor, fazer os ajustes nos relatórios produzidos com o fito de excluir as interferências de tais inconsistências nos registros fiscais.*

*Nessa esteira de apontar eventuais erros cometidos pelo autuante na elaboração do levantamento, o contribuinte sinalizou que também realizou a venda de mercadorias por quilogramas, sendo que a entrada das mercadorias ocorreu em unidades físicas de peças, fato desconsiderado pelo Fiscal autuante.*

*Este argumento, no decorrer das revisões efetuadas pelo autuante foram corrigidas, tanto assim que a defesa não mais o repetiu na última manifestação.*

*Efetivamente o Auto de Infração ao longo do trâmite processual sofreu várias interferências do autuante, que em grande parte, atendeu aos pedidos da autuada e por fim, foi procedida a revisão do levantamento por Fiscal estranho ao feito, visando esclarecer os pontos ainda pendentes de consenso e chegar o mais perto da verdade material.*

*Não teria outra atitude a ser tomada, senão essa, para que fossem adotadas as medidas saneadoras e consequentemente a lide se mostrasse apta para julgamento.*

Dessa forma, verifico que o trabalho do Fiscal estranho ao feito levado a termo no procedimento revisional tomou todos os cuidados e precauções para atingir os objetivos citados linhas acima, conforme declarou na sua informação fiscal, que:

- i) A duplicidade de código ou a divergência na descrição do item de mercadoria constante nos registros da EFD foi a causa das inconsistências e incorreções nos levantamentos, em quantidade assombrosa, conforme expostos nos Anexos de 1 a 4, que dificultaram a realização das correções dessas distorções nos levantamentos originais;
- ii) As arguições apresentadas pela autuada na manifestação, exemplificaram as falhas nos seus procedimentos frente a legislação, que ensejaram as inconsistências do levantamento produzido pelo autuante. Estas arguições foram examinadas e consideradas na revisão, gerando os Anexos 7 e 8;
- iii) Foram adotados os mesmos procedimentos efetuados pela autuada, nas planilhas “Doc. 02 - Planilha 2016” e “Doc. 02 - Planilha 2017”, anexadas à defesa para demonstrar as inconsistências no levantamento;
- iv) Corrigiu e alinhou os códigos de mercadorias, ainda que em muitas situações tenha sido identificado que a descrição do item de mercadoria não era compatível quando efetuado a correção do código;
- v) Utilizou como base os relatórios iniciais gerados pelo Sistema SIAF, a partir da carga da EFD, procedimento similar ao que foi efetuado pelo autuante. Para o exercício de 2017 foi efetuado também a carga dos registros relativos as NFC-e emitidas pelo contribuinte;
- vi) O procedimento adotado permitiu manter a sintonia entre as informações prestadas pelo contribuinte na EFD, as informações e as alegações postas nas manifestações;
- vii) As arguições referentes aos agrupamentos constantes no Doc 04 também foram considerados e examinados a partir dos relatórios gerados pelo SIAF, de modo a validar as informações e identificar a origem das inconsistências;
- viii) Foram considerados os dados iniciais do Auto de Infração, levando em conta as saídas via NFC-e em 2017 e a uniformização dos códigos de mercadorias, considerando a legislação relativa a EFD, onde identificou que o contribuinte utilizou um código de mercadorias na entrada, e outro para a mesma mercadoria no registro da saída, gerando, distorções na auditoria de estoques, seja nas entradas ou nas saídas de mercadorias;
- ix) Após gerados os relatórios preliminares, foram examinados e considerados frente as alegações do contribuinte;
- x) Como destacado nos Relatórios Sintético de Exame das EFDs, diante da prática do contribuinte, não foi possível de correção, em razão da emissão de documentos fiscais de saída, cabendo apenas efetuar os ajustes e correções como feito pelo contribuinte nos seus Docs. 02 e 03;
- xi) Os procedimentos adotados foram os previstos para a auditoria de estoques e na legislação, envolvendo os mesmos itens de mercadorias;
- xii) Foi dada especial atenção aos códigos de mercadorias, com destaque para códigos repetidos com a inclusão de números adicionais, assim como, de descrições de mercadorias distintas, utilizando os dados dos relatórios detalhados de inconsistências nas EFDs - Anexos 3 e 4.

Concluiu que após o processo de revisão foram gerados os arquivos: (a) Anexo 12 - 2016 Hering EstqOmis PosDefesa24032023; e (b) Anexo 13 - 2017 Hering EstqOmis PosDefesa24032023, comprovando a ocorrência, para os dois exercícios fiscalizados, de omissões tanto de entradas como de saídas.

Em 2016, a revisão apontou omissão de saídas no montante de R\$ 44.456,21 e omissão de entradas no valor de R\$ 69.884,22. Já em 2017, se constatou a omissão de saídas no valor de R\$ 80.660,22, sendo a omissão de entradas valorada em R\$ 165.430,92, fls. 664 e 665.

Seguindo o que determina o art. 13, inc. I da Portaria nº 445/98, e considerando que o valor das omissões de entrada superou o das omissões de saídas, o Fiscal tomou como devido o imposto a ser cobrado considerando as bases de cálculo os montantes de R\$ 69.884,22 para 2016 e R\$ 165.430,92 para 2017.

Assim procedeu em observância ao previsto no art. 13, inc. II da Portaria nº 445/98, in verbis:

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer: (...)

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:

- a) deve ser exigido 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 a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto;

b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado;

c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deverá ser observado o inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96.

A infração, portanto, exige o ICMS com base na presunção de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias justificou a ocorrência das operações de saídas sem o pagamento do imposto, com base o art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, verbis:

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.

A defesa na última manifestação arguiu nulidade da infração sob o fundamento de que as constantes alterações dos valores exigidos revelam a total insegurança e incerteza quanto ao valor que supostamente seria devido e demonstram a incorreção do trabalho inicialmente executado pelo Fiscal.

Apontou ainda que as diligências realizadas demonstraram a falha da Fiscalização e a inobservância do que dispõe o art. 142 do CTN.

Como posto linhas acima, as últimas diligências realizadas pelo Fiscal estranho ao feito, observou rigorosamente todas das diretrizes da legislação e considerou todas as arguições da defesa, fatos que conduziram às conclusões finais e determinação precisa do quantum devido nos dois exercícios e efetivamente teve o único propósito de corrigir as falhas identificadas, portanto, aperfeiçoar o lançamento.

Lembro que o § 1º do art. 18 do RPAF/99, prevê que “As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente...”, ou seja, resta claro que é legalmente possível corrigir as eventuais incorreções ou omissões, desde que corretamente apuradas.

O procedimento de revisão, portanto, não é causa de nulidade, de forma que afasto a mais esta arguição.

Quanto ao mérito, a defesa questionou ser improcedente a infração com base no argumento de que (I) A conclusão da Fiscalização representa uma alteração do critério material da infração apurada, modificando o fundamento do lançamento tributário; (II) Constatado a omissões de entrada em contrapartida às saídas não implicaria na conclusão de que houve ausência de recolhimento de ICMS, mas de descumprimento de obrigação acessória, sem qualquer prejuízo ao erário; (III) A infração em razão da ocorrência de omissões de entrada em valor superior às omissões de saída, deve ser objeto de um novo Auto de Infração, , pois não é objeto deste.

Ao contrário da alegação, verifico que não houve alteração do critério jurídico no presente caso, uma vez que o Fisco retificou o lançamento, após acatar parcialmente os argumentos da defesa, albergado no disposto no art. 145, inc. I do Código Tributário Nacional, e acrescentou fundamentação legal à autuação, dispositivos que sustentam a infração com o fito de conferir maior robustez ao crédito tributário e ampliar a possibilidade de defesa da autuada.

Não se tratou no caso de retificação por força dos casos previstos no art. 149 do CTN, mas exclusivamente em razão dos argumentos da autuada, oportunidade que o Fisco verificou ser pertinente o acatamento de parte dos argumentos.

A alteração do lançamento encontra-se prevista no art. 145 e 149 do CTN, de cuja leitura constata-se não haver óbices para que a Fiscalização proceda à reformulação do lançamento, que no caso, repito, não houve mudança do critério jurídico.

Sobre o tema, oportuno trazer lição do jurista Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 28ª Edição, 2006, Malheiros):

“Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma

entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado”.

Ressalto que a revisão foi realizada por Fiscal estranho ao feito, observando os mesmos critérios legais inicialmente considerados na autuação e sobre os mesmos dados e informações do contribuinte, ou seja, os registros da sua EFD, assim como os itens de mercadorias analisados foram exatamente os mesmos.

Ademais, o procedimento fiscal está devidamente previsto na legislação tributária, observada pelo Fiscal revisor e, após a reformulação da infração, foi aberto prazo regulamentar para que contribuinte se manifestasse.

Assim sendo, as razões alegadas pela defesa para reconhecer a improcedência da infração não têm fundamento, portanto, as rejeito.

Considerando que a exigência se fundamenta na presunção prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, deve ser considerado as disposições da Instrução Normativa nº 57/2007, ou seja:

1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

Constatou que a proporcionalidade não foi considerada no cálculo do imposto devido pelo Fiscal revisor. Assim sendo, de ofício, calculei a proporção referente a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, com base nas Declarações e Apuração Mensal do ICMS – DMA de 2016 e 2017, transmitidas pelo contribuinte, conforme dados que seguem:

Ano	Totais	Tributadas	Isentas e Não Tributadas	Proporção Tributadas/Total
2016	8.496.032,67	6.232.497,42	2.263.535,25	0,73
2017	9.627.584,06	6.728.672,52	2.898.911,54	0,70

Fonte: Sistema de Informações do Contribuinte - INC - DMA

Portanto, 73% das saídas de mercadorias em 2016, foram operações tributadas normalmente, e em 2017, 70%, que aplicado nos termos da Instrução Normativa nº 57/2007, sobre o valor da omissão de saídas, tem-se os valores das bases de cálculo do imposto e o ICMS devido:

Ano	Omissão de Entradas	Proporção Tributadas/Total	Base de Cálculo	Aliquota - %	ICMS Devido
2016	69.884,22	0,73	51.265,48	18,00	9.227,79
2017	165.430,92	0,70	115.618,88	18,00	20.811,40
<b>Total</b>					<b>30.039,19</b>

A exigência do imposto com base na constatação de omissão de entradas está fundamentada em uma presunção legal que a rigor só pode ser estabelecida por lei e possui o caráter de relativa, iuris tantum, ou seja, admite prova que a conteste, através dos meios e elementos de prova capazes de demonstrar que o acusado não cometeu a infração que lhe foi imputada.

Em se tratando de presunção, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao sujeito passivo acusado, provar que não praticou os atos que lhes foram imputados.

A autuada apresentou no rol de suas arguições fatos que poderiam desconstituir o lançamento, contudo, verifico que o trabalho desenvolvido pelo Fiscal revisor observou criteriosamente a Portaria nº 445/98, assim como as determinações contidas no RICMS/2012 e na Lei nº 7.014/96, esclarecendo e afastando todos os argumentos da defesa conforme já relatado linhas acima.

Quanto ao pedido para realização de todas as diligências necessárias e a produção de prova pericial, nos termos do art. 145, parágrafo único do RPAF/99, o considero atendido, na medida que foram realizadas diligências junto ao autuante e por fim por Auditor Fiscal estranho ao feito, que após processo de revisão, esclareceu todos os pontos suscitados pela autuada em sua defesa e posteriores manifestações, de forma que atesto está o presente processo isento de dúvidas, contendo todos os elementos necessários para a convicção dos julgadores.

A multa sugerida pela autoridade fiscal, encontra-se prevista na Lei nº 7.014/96, sendo este o percentual aplicável para a infração apurada. Dessa forma, não se encontrando no rol das competências legais dos órgãos julgadores negar sua aplicação ou afasta-la, tendo em vista as prescrições contidas na Lei nº 3.956/81 – COTEB e no RPAF/99, deixo de manifestar qualquer juízo quanto ao pedido de relevação ou redução da multa sugerida.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a” do RPAF/99, devido a desoneração ter atingido o valor pertinente de revisão do feito.

Os advogados do contribuinte apresentam peça recursal às fls. 762/73, tecendo o seguinte:

Inicialmente descreve os fatos dizendo que foi convertido em diligência quatro vezes, assim, a JJF concluiu pela redução substancialmente com valores referentes às supostas omissões de saída, tendo verificado redução da exigência em mais de 98% para o valor histórico de R\$ 30.039,19.

Alega duas nulidades do auto de infração: a **primeira** por alteração da base de cálculo do ICMS devido à violação ao art. 142 do CTN; a **segunda** por ilegalidade do procedimento adotado para a autuação.

Na primeira nulidade suscitada (**alteração da base de cálculo do ICMS devido à violação ao art. 142 do CTN**), explica que a fiscalização concluiu pela modificação substancial na base de cálculo do ICMS exigido em razão das supostas omissões de saídas, partindo da análise de informações fiscais extraídas dos mesmos documentos avaliados na lavratura do Auto de Infração. Disse que o cálculo do montante do imposto devido é requisito mínimo de validade do Auto de Infração, sob pena de nulidade de todo o lançamento tributário, conforme art. 39, V, “b” e “f” do Decreto nº 7.629/99 e art. 142 do CTN.

Salienta que as reiteradas e inconclusivas respostas às diligências fiscais com a alteração injustificada e deliberada dos critérios adotados para a determinação da base de cálculo do ICMS supostamente devido demonstram que o lançamento padece de vício material quanto à apuração do ICMS. Assinala que as constantes alterações dos valores exigidos no Auto de Infração revelam a total insegurança e a incerteza quanto ao valor que supostamente seria devido pela Recorrente e demonstram a incorreção do trabalho inicialmente executado pela fiscalização no momento da lavratura do auto, pois a redução da autuação pelo acórdão com base nas diligências fiscais em mais de 98% deixa evidente que houve erro substancial por parte da autoridade lançadora.

Acrescentou que as diligências realizadas nos autos não se destinam a “consertar” o lançamento tributário feito de maneira imprecisa! O que as diligências demonstraram é a falha da fiscalização no momento da lavratura do auto e o consequente descumprimento do art. 142 do CTN, o que leva a nulidade do lançamento realizado pela INFRAZ.

Sustenta que as diligências não verificaram meras incorreções, omissões ou a não-observância de exigências formais contidas na legislação (art. 18, § 1º do Decreto nº 7.629/99), mas sim erros de premissas e de cálculos, resultando na redução da exigência em mais de 98%. Ora, uma mera incorreção de exigência formal jamais teria praticamente zerado a exigência em questão.

Sustenta que, diante dos vícios materiais apontados, deve ser reconhecida a nulidade integral do valor remanescente do Auto de Infração pela evidente incerteza quanto ao cálculo do ICMS supostamente devido pela Recorrente, o qual, conforme cálculos da própria fiscalização de fls. 662 a 914, foi praticamente zerado, justamente pela incerteza da exigência.

Para a segunda nulidade suscitada (**por ilegalidade do procedimento adotado para a autuação**). Afirmou que a autuação adotou como fundamento para a composição da base de cálculo autuada as disposições constantes da Portaria nº 445/98. Aponta que tal norma tem o simples condão de orientar os fiscais quando da averiguação do disposto no § 4º, do art. 40 da Lei Estadual nº 7.014/96.

Observou que havendo indicação de que houve circulação de mercadorias sem o devido registro fiscal e contábil, poderá ser presumida a saída para fins de exigência do ICMS. No entanto, a referida Portaria nº 445/98, com a suposta intenção de apenas orientar as autoridades fiscais, acaba fixando critério de presunção não prevista em lei. Sustenta que a referida norma infralegal, que está pautada tão somente em Decreto Estadual e não em lei, determina em seu art. 13, I, “a” caracterização da omissão de saídas e a respectiva penalidade aplicada. Contudo, esclarece que os

critérios definidos por tal norma para que haja identificação e exigência do ICMS com base nas presunções de entrada e saída extrapolam claramente o disposto na lei que fundamenta tal procedimento, qual seja, o citado § 40, do art. 4º da Lei Estadual nº 7.014/96.

Assinalou que não ocorreu a constatação da comprovação de que, efetivamente, recursos financeiros foram destinados à aquisição das mercadorias não contabilizadas, pois tal § 4º determina. Reitera que a determinação constante na Lei Estadual nº 7.014/96 tem a clara finalidade de autorizar a presunção nos casos em que hajam recursos financeiros movimentados pela empresa, sem que estejam sendo registradas as suas respectivas operações de circulação de mercadoria, de modo que a mera alegação de supostas inconsistências de estoque não enseja a presunção, o qual por tal razão que a própria Portaria nº 445/98, verifica-se que é necessário verificar se a suposta omissão reflete na circulação de mercadorias suportada por recursos decorrentes de omissões de entradas.

Afirma que extrapola a legalidade a exigência de tributo cuja composição da base de cálculo foi pautada em norma infralegal, que, ao arrepio da sua fonte legal, determina que basta a verificação de inconsistência de estoque para que haja a presunção de circulação de mercadorias, fato este que evidencia a nulidade integral do valor remanescente da presente autuação em razão do vício suscitado.

Passando para o mérito, impugna quanto à **impossibilidade de alterar o critério material de lançamento**. Destacou que as informações fiscais prestadas (fls. 662 a 665) e acolhidas pelo acórdão recorrido, a fiscalização concluiu que houve substancial redução das bases de cálculo do ICMS objeto do Auto de Infração. Explica que conforme indica a própria fiscalização, os valores destacados como base de cálculo ajustada para os períodos de 2016 (R\$ 69.884,22) e 2017 (R\$ 165.430,92) não correspondem ao total de omissões de saídas, mas sim supostas omissões de entrada. Junta memória de cálculo do Documentos Anexos 12 e 13 indicando como base de cálculo do suposto ICMS devido para a presente autuação os valores referentes às omissões de entrada, que não são objeto/fundamento da infração que originou o presente auto.

Discorre que a conclusão da fiscalização, representa verdadeira alteração do critério material da infração apurada, modificando o fundamento do próprio lançamento tributário, razão pela qual o valor residual não é devido. Apontou memória de cálculo da diligência proferida pela JJF, onde entende que demonstra-se a total improcedência do auto de infração e a inexigibilidade do valor remanescente.

Assevera que um suposto aumento de omissões de entrada em contrapartida às saídas, em hipótese alguma, leva à conclusão de que houve ausência de recolhimento de ICMS pelo contribuinte - no máximo poderia se concluir por descumprimento de obrigação acessória. Este fato, inclusive, confirma que não houve qualquer prejuízo ao erário, na medida em que houve mais entradas do que saídas.

Disse que a verificação da suposta infração em razão da ocorrência de omissões de entrada em valor superior às omissões de saída deveria, hipoteticamente, ser objeto de um novo Auto de Infração, por representar suposta infração nova, pois não é objeto/fundamento destes autos.

Afirma que não se pode admitir a modificação do critério da autuação para a correção de erros materiais ocorridos no momento da lavratura do auto, simplesmente para não deixar de exigir algo do contribuinte.

Requer o reconhecimento de que as conclusões da diligência fiscal, acolhidas pelo acórdão recorrido, alteraram o critério material do lançamento, razão pela qual o valor remanescente (omissão de entrada) não é exigível, bem como porque incorreu a infração objeto do presente auto (omissão de saídas).

Pugna quanto ao **caráter confiscatório da multa apucada**. Pleiteia que se aplique o entendimento do STF ao presente caso, conforme a CF onde delinea o sistema constitucional tributário e veda expressamente a utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV). Roga

para os princípios com base em parâmetros de razoabilidade e proporcionalidade e, discorre que a multa excessiva, que ultrapasse o limite do razoável e do proporcional, viola o princípio do não-confisco. Junta julgados dos tribunais pátrios. Solicita pela exclusão ou redução da multa aplicada.

Finaliza, requerendo do Conhecimento e Provimento do Recurso para declarar a nulidade e Improcedência do Auto de Infração.

Registrada a presença do advogado Dr. Ruy Figueiredo de Almeida Barros na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## VOTO

O Auto de Infração fora lavrado por levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, devido à falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior aos das entradas efetivas omitidas referentes aos exercícios de 2016 e 2017.

Os apelos apresentados, o de **Ofício**, por parte do Estado no sentido de revisar a desoneração substancialmente feita, no qual ultrapassa o limite permitido para a análise, conforme o art. 169, I, “a” do RPAF/BA e, o **Voluntário**, apresentado através do representante do contribuinte, trazendo seus argumentos, com o objetivo de revisão da decisão recorrida que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração reduzindo em valor histórico, de R\$ 1.880.140,64 para R\$ 30.039,19.

Na **análise do Recurso de Ofício**, a Junta julgadora, proferiu várias diligências, no mínimo quatro pedidos foram feitos, desde a defesa do contribuinte, e os argumentos das informações fiscais prestadas, no sentido de sanear adequadamente a autuação, pois verificou questões postas pela defesa impugnativas de bastante revelância, sejam elas;

- a) dando mais prazo ao contribuinte para se defender, após encaminhar os demonstrativos em formato editável (Excel), conforme prever a legislação, que em sua manifestação pontuou sua irresignação item a item, sendo revisto pelo autuante que reduzira os valores apurados – “exercício de 2016 passou de R\$ 877.264,66 para R\$ 183.584,05 e 2017 passou de R\$ 1.002.875,98 para R\$ 232.162,53” (**Primeira Diligência**);
- b) dando ciência do resultado que o autuante proferiu no qual reduzira substancial a autuação conforme indicado no item anterior, sendo que o contribuinte se manifestou, trazendo e rebatendo os fatos postos pelo fiscal autuante, no qual o relator de piso, converte novamente para revisão, no sentido de esclarecer as questões postas nesta última manifestação que fora rebatido. Após mais uma análise teve outra redução – “...2016 – Omissão de Entradas de R\$ 69.884,22 ... 2017 – Omissão de Entradas de R\$ 165.430,92” (**Segunda e Terceira Diligências**);
- c) os representantes do contribuinte ainda inconformados destacou sete pontos a serem observados, assim, por esse motivo o relator da JJF, emite novo pedido para novo esclarecimento, agora, para fiscal estranho ao feito, sobre os fatos apontados e, na revisão, houve mais uma redução – “montantes de R\$ 44.456,21 em 2016 e R\$ 80.660,22 em 2017 e omissões de entradas de R\$ 69.884,22 em 2016 e R\$ 165.430,92 em 2017” (**Quarta Diligência**).

Na análise do colegiado da JJF, o relator, destacou toda análise proferida pelo autuante, que afirma que o fiscal estranho ao feito tomou todos os cuidados e precauções para atingir os objetivos, onde o mesmo verificou: a) a existência da duplicidade ou a divergência na descrição das mercadorias; b) as falhas da fiscalização que a defesa apontou que ensejaram as inconsistências do levantamento; c) adotou procedimentos para demonstrar as inconsistências no levantamento; d) corrigiu e alinhou os códigos; e) utilizou os relatórios do SIAF a partir da EFD, fazendo as devidas adequações, como foi feito pelo autuante; f) adotou fazendo comparações das

informações prestadas pela EFD e as informações e alegações postas em todo o processo; **g)** assinalou os agrupamentos que foram examinados e considerados no qual identificou a origem das inconsistências; **h)** identificou que o contribuinte utilizou códigos diferente para a mesma mercadorias na entrada e outro na saída, o que gerou distorções na auditoria de estoques e que por esse motivo manteve na autuação, pois somente o contribuinte pode executar a retificação de sua escrita fiscal; **i)** destacou que o procedimento adotado está previsto na legislação; **j)** informou que utilizou os mesmos dados detalhando as inconsistências nas EFDs. Assim, após essa devida análise para 2016, apontou omissão de saídas de R\$ 44.456,21 e omissão de entradas de R\$ 69.884,22, quanto à 2017, constatou a omissão de saídas de R\$ 80.660,22, a omissão de entradas valorada em R\$ 165.430,92.

No entanto, o relator observou que a questão da presunção prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, onde considera as disposições da Instrução Normativa nº 57/2007 e constatou que a proporcionalidade não foi considerada no cálculo do imposto devido pelo Fiscal revisor, fazendo um levantamento proporcional, nos exercícios autuados, sobre os totais das mercadorias, separando das mercadorias tributadas das isentas e não tributadas, dando um percentual que levou a efeito através das DMAs transmitidas pelo contribuinte. Após a aplicação dos índices encontrados (0,73 para 2016 e 0,70 para 2017) encontrou os valores remanescidos e julgado como devidos de R\$ 9.227,79 e R\$ 20.811,40, respectivamente.

Vejo que o relator aplicou esse percentual da proporcionalidade nas apurações das bases de cálculos (R\$ 69.884,22 e R\$ 165.430,92), destacada pelo fiscal estranho ao feito na última diligência, onde detalhou todo o procedimento, informou, esclareceu e explicou toda a apuração feita pelo autuante e os erros por parte do contribuinte.

Vejo como adequada a forma que, tanto o fiscal da última diligência, como também o relator procedeu as suas conclusões para se apurar o valor devido do contribuinte, indo em mesmo sentido da verdade real. Assim, voto pelo Não Provimento do Recurso de Ofício interposto.

Para o **Recurso Voluntário** apresentado, onde desde logo, informo que as mesmas razões postas na impugnação.

Suscitada **duas nulidades** do Auto de Infração.

A **primeira nulidade** por à alteração da base de cálculo do ICMS devido à violação ao art. 142 do CTN, pois quer que todo o lançamento tributário, seja aplicado o art. 39, V, “b” e “f” do Decreto nº 7.629/99 e art. 142 do CTN. Disse que as diversas diligências fiscais destacam fragilidade no lançamento tributário deixando explícito à incerteza da exigência.

Vejo que a nulidade não se supera, muito pelo contrário as formas explicativas da última diligência, do fiscal estranho ao feito, deixou clara toda a autuação, pois esclareceu todos os pontos, tanto da parte do fiscal autuante, como da parte da escrituração do contribuinte, apontou qual o procedimento adotado, assinalou as inconsistências do contribuinte e do que não foi aceito pelo autuante (fazendo comparações e exemplificando porque está aceitando as argumentações postas na impugnação), pois verificou sobre as mercadorias nas entradas e saídas, assinalou as operações corretas e as inconsistências, dando uma liquidez precisa quanto à base de cálculo do imposto, pois como bem explicado no Recurso Ofício, só faltou o autuante aplicar a proporcionalidade, conforme no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, onde considera as disposições da Instrução Normativa nº 57/2007. Portanto, não acolho a nulidade, por entender os procedimentos feitos estão previstos na legislação pertinente.

Na **segunda nulidade** por ilegalidade do procedimento adotado para a autuação, afirma que a autuação adotou para a composição da base de cálculo disposições constantes da Portaria nº 445/98, sendo que após a verificação tal situação fixa critério de presunção não prevista em lei e que a referida norma infralegal, está pautada tão somente em Decreto Estadual, determinada em seu art. 13, I, “a” caracterização da omissão de saídas e a respectiva penalidade aplicada.

Também para esta nulidade, não concordo, vejo que o relator de piso seguiu a observância ao previsto no art. 13, inc. II da Portaria nº 445/98:

*Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer: (...)*

*II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:*

- a) deve ser exigido 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 a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto;*
- b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado;*
- c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deverá ser observado o inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96.*

Após as devidas análises das diversas diligências proferidas e, em especial á última, verificou que a apuração realmente exigiu o ICMS com base em presunção de falta de contabilização de entradas de mercadorias o que justifica a ocorrência das operações de saídas sem o pagamento do imposto, com base o art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96. Assim, não acolho a nulidade suscitada, pois o § 1º, do art. 18 do RPAF/99, prevê que “*As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente...*”.

Vejo claro que é legalmente possível corrigir as eventuais incorreções ou omissões, desde que corretamente apuradas. Também não tenho como concordar com a nulidade.

Para as **questões de mérito**, alegou a impossibilidade de alterar o critério material de lançamento. Destacou que as informações fiscais prestadas (bases de cálculos) e acolhidas. Discorreu que a conclusão da fiscalização, representa verdadeira alteração do critério material da infração apurada, modificando o fundamento do próprio lançamento tributário, razão pela qual o valor residual não é devido.

Para mim, vejo correto o julgamento de piso, pois o detalhamento feito pela diligência fiscal, como já abordado, desfavoreceu as alegações de “*impossibilidade de alterar o critério material de lançamento*”. Observando os autos, as diversas intervenções feitas por manifestações, informações fiscais, diligências e agora, na fase de recurso, não encontro alteração de critério como alega os representantes do contribuinte, por tal motivo, reproduzo entendimento da Primeira Instância que dar azo para manutenção do valor julgado:

*“Considerando que a exigência se fundamenta na presunção prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, deve ser considerado as disposições da Instrução Normativa nº 57/2007, ou seja:*

*1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.*

*Constatou que a proporcionalidade não foi considerada no cálculo do imposto devido pelo Fiscal revisor. Assim sendo, de ofício, calculei a proporção referente a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, com base nas Declarações e Apuração Mensal do ICMS – DMA de 2016 e 2017, transmitidas pelo contribuinte, conforme dados que seguem:*

Ano	Total	Tributadas	Isentas e Não Tributadas	Proporção Tributadas/Total
2016	8.496.032,67	6.232.497,42	2.263.535,25	0,73
2017	9.627.584,06	6.728.672,52	2.898.911,54	0,70

*Fonte: Sistema de Informações do Contribuinte - INC - DMA*

*Portanto, 73% das saídas de mercadorias em 2016, foram operações tributadas normalmente, e em 2017, 70%, que aplicado nos termos da Instrução Normativa nº 57/2007, sobre o valor da omissão de saídas, tem-se os valores das bases de cálculo do imposto e o ICMS devido:*

Ano	Omissão de Entradas	Proporção Tributadas/Total	Base de Cálculo	Aliquota - %	ICMS Devido
2016	69.884,22	0,73	51.265,48	18,00	9.227,79
2017	165.430,92	0,70	115.618,88	18,00	20.811,40
				<b>Total</b>	<b>30.039,19</b>

*A exigência do imposto com base na constatação de omissão de entradas está fundamentada em uma presunção legal que a rigor só pode ser estabelecida por lei e possui o caráter de relativa, iuris tantum, ou seja, admite prova que a conteste, através dos meios e elementos de prova capazes de demonstrar que o acusado não cometeu a infração que lhe foi imputada.*

*Em se tratando de presunção, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao sujeito passivo acusado, provar que não praticou os atos que lhes foram imputados.*

*A autuada apresentou no rol de suas arguições fatos que poderiam desconstituir o lançamento, contudo, verifico que o trabalho desenvolvido pelo Fiscal revisor observou criteriosamente a Portaria nº 445/98, assim como as determinações contidas no RICMS/2012 e na Lei nº 7.014/96, esclarecendo e afastando todos os argumentos da defesa conforme já relatado linhas acima.”*

Por outro lado também favoreu ao contribuinte, pois foi observado todo o seu direito na cobrança do cálculo do imposto, como bem visto pela JJF.

Observei que novamente alega **caráter confiscatório da multa apurada**, onde pleiteiou aplicação do julgados pelo STF e finaliza pela exclusão ou redução da multa. Digo que não cabe mais a este órgão administrativo julgar tais questões, conforme dispõe o Art. 167, I do RPAF/99, pois é certo que as multas aplicadas se encontram dentro da ordem legal vigente, nos termos da Lei nº 7.014/96, conforme se infere da capitulação e do enquadramento legal.

Sou pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado, por entender que o contribuinte não trouxe elementos capazes de elidir a autuação mais ainda, pois as provas já foram todas analisadas.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299762.0009/18-8, lavrado contra **CIA. HERING**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 30.039,19**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de agosto de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

IGOR LUCAS GOUVEIA BAPTISTA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA DA PGE/PROFIS