

**A. I. N°** - 206880.0306/05-8  
**AUTUADO** - LUCIANA MENDES PEREIRA  
**AUTUANTE** - EDIMAR NOVAES BORGES  
**ORIGEM** - INFRAZ BOM JESUS DA LAPA  
**INTERNET** - 29.11.05

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N.º 0432-02/05

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Rejeitada a preliminar de nulidade e não acolhido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/06/2005, pela ocorrência dos seguintes fatos:

- a) Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$ 49.593,88, relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2003, sendo aplicada à multa de 70%;
- b) Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$ 18.763,65, relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2004, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, sendo aplicada a multa de 70%.

O autuando apresenta, tempestivamente, defesa impugnando o presente auto de infração através de advogado formalmente constituído, fls. 760 a 771.

Inicialmente, depois de enunciar as infrações que compõem a acusação fiscal, o autuado afirma que o autuante não procedera corretamente ao efetuar os levantamentos de entradas e de saídas de mercadorias, consoante os roteiros de auditoria fiscal. Pelo fato de não ter trazido aos autos as notas fiscais de entrada e de saídas e seus respectivos livros fiscais, regularmente escriturados. Asseverando, que os presentes autos, por isso e pelos demais vícios neles contidos, serão conduzidos, fatalmente, a decretação de nulidade. Frisa que a exigência fiscal concernente a estes itens não passam de presunção de que as mercadorias arroladas nos anexos respectivos e sequer acostadas ao processo como se fossem prova material da infração, realmente, não passam de suposição de que o contribuinte efetivamente recebeu as referidas mercadorias. Mas, afirma o autuado, caso tivesse efetivamente recebido, vale dizer, dado entrada em sua empresa com as mercadorias relacionadas pela fiscalização, que interesse teria a autuada em omitir em sua escrita fiscal a entrada dessas mercadorias, se dessa forma não poderia se beneficiar com os créditos do ICMS.

Pois, segundo o autuado, intentam os presentes autos, transferir para a autuada a obrigação de provar aquilo que na ação fiscal não conseguiu; invertendo, assim, o ônus da prova, o que em

direito fiscal é sempre de quem acusa; por aplicação analógica do art. 333, I, c / c o 126, 2ª parte, do CPC (aplicado subsidiariamente ao PAF cf. art. 115 do RPAF/81); art. 4º da Lei de Introdução do Código Civil e art. 108, I do CTN/66.

Aduz que o autuante deveria, ao invés de querer cobrar imposto por presunção, comprovar que as mercadorias aludidas nas notas fiscais por ele relacionadas na exigência fiscal, foram efetivamente entregues no estabelecimento da autuada. Bastando para isso que ele apresentasse o canhoto de recebimento da mercadoria assinado por qualquer preposto da empresa. Sugere, também, que ao passar pelo posto fiscal em Santa Maria da Vitória, o Fisco deveria acompanhar aonde foram descarregadas as mercadorias ou verificar logo após a entrega, seus registros nos livros fiscais da empresa.

Da mesma forma, acrescenta que poderia ratificar sua ação com os comprovantes de pagamento das referidas compras junto aos fornecedores. Aduz o autuado com as seguintes indagações para o autuante: por que então não obteve tais comprovantes?; por que não acostou cópias das prováveis duplicatas mercantis tão comuns nas vendas a prazo em operações desta natureza?; ou ainda, por que não comprova suas alegações demonstrando que a receita auferida em cada operação refletiu na conta caixa/bancos, ou na conta fornecedores? e por que, v.g., se a empresa adquirisse as mercadorias constantes das notas fiscais aludidas e tais aquisições fossem a vista, em sua escrita contábil apareceria um débito na conta mercadorias e um crédito respectivo na conta caixa ou bancos, conforme a compra fosse realizada a dinheiro ou cheque, respectivamente. Desse modo, insiste o autuado, se a compra fosse a prazo, dever-se-ia ter um lançamento a débito na conta mercadorias e um lançamento respectivo a crédito na conta duplicata a pagar ou fornecedores. Ocorre, portanto, que o preposto fiscal resolveu imputar sem uma efetiva comprovação de que as operações foram realizadas com ela, todo e qualquer tipo de infortúnio, deixando ao sabor da sorte, que ele comprovasse se é verdade ou não a pecha que o autuante, lhe impôs.

Reafirma o impugnante que o autuante se limitou a alegar que ele praticou a infração de omissão de saída de mercadorias tributáveis, sem a emissão de documentos fiscais e sem o registro do lançamento em sua escrita fiscal e não se dá ao trabalho de comprovar, pelo menos, de uma forma real suas alegações. Isto é, não prova as entradas de mercadorias apresentando demonstrativo de estoque, acompanhado do levantamento de entrada e de saída, juntamente com as notas fiscais de entrada e livro de entrada, notas fiscais de saída e livro de saída, bem como o livro de inventário. Assegura que tais documentos são fundamentais para se comprovar a imputação de infração feita pelo autuante e, para sustentar a sua assertiva transcreve a alínea “a” do inciso IV do art. 18 e o inciso II do § 4º do art. 28 do RPAF.

Afirma o autuado que o CONSEF vem pugnando pela nulidade de tais exigências fiscais e transcreve a ementa do Acórdão JF N° 0083-01/02. Invoca também o autuado, em favor de sua tese, o art. 81 do Código Civil, que estatui caber o ônus da prova a quem alega. Acrescenta que do mesmo modo, em Direito Tributário, assim também deve ocorrer, recorrendo ao entendimento do mestre tributarista Ives Gandra da Silva Martins, "in Caderno de Pesquisa Tributária, vol. 12, págs. 50 e 51", "o ônus da prova, a partir do advento do CTN é sempre e necessário de quem alega, ou seja, do Sujeito Ativo, único capaz para determinar a matéria tributável, intransferível ao Sujeito Passivo da respectiva obrigação”.

E por tal, garante o autuado, a acusação fiscal é NULA, pois lhe falta a prova material da infração, cujo fato gerador do ICMS ocorrera no momento da competente emissão das notas fiscais de saída do estabelecimento remetente, *in casu*, dos alienantes, o que configura que o Fisco do Estado da Bahia não tem poderes para a cobrança do tributo (ICMS) que sabe não lhe ser devido (Artigo 18, inciso IV, alínea a).

Por via de consequência, o autuado argüi como PREJUDICIAL DE VALIDADE e EFICÁCIA da peça básica do processo administrativo fiscal instaurado e requer com amparo no princípio do contraditório pleno e amplo, assegurado pela Magna Carta (Art. 5, LV, CF /88), que a prejudicial

seja apreciada e decidida, com fundamentação própria e específica (CF /88, art. 93, IX, e inteligência do art. 5º, II, 37 "caput).

No que tange ao mérito, alude o autuado acerca de equívoco no levantamento quantitativo elaborado pelo autuante. Constata de início que o auto de infração fora constituído de lançamento fiscal decorrente de auditoria fiscal de estoque durante os exercícios de 2003 e 2004, apurando-se uma suposta omissão de saída de mercadorias. No entanto, redargui o autuado, tal auditoria encontra-se eivada de equívocos e distante da realidade. Isto porque, em se tratando de "Auditoria de Estoque - Exercício fechado", dever-se-ia comparar as quantidades presentes nos estoques com as entradas e as saídas de mercadorias, isto é, estoque inicial + compras - estoque final corresponderiam às saídas teóricas. As saídas teóricas apuradas deveriam ser confrontadas com as saídas efetivas (reais), isto é com as notas fiscais. Caso as saídas efetivas apuradas tivessem sido menores, considerar-se-iam vendas de mercadorias sem a emissão de nota fiscal. Caso as saídas efetivas apuradas tivessem sido maiores, considerar-se-iam entradas de mercadorias sem documentação fiscal.

Dessa forma, assegura o autuado, os valores apurados no levantamento elaborado pelo autuante não poderiam e nem podem ser considerados reais, vez que não refletem a realidade, e não guardam a menor proporcionalidade com a movimentação operacional do estabelecimento comercial em apreço.

O autuado procura ressaltar que neste tipo de Auditoria são bastante comuns erros por parte dos prepostos fiscais, sendo muitas vezes revistos pelo próprio órgão administrativo, transcrevendo como embasamento de sua assertiva as ementas dos Acórdãos JF N°2505/98 e CJF N° 0092/99.

Afirma o autuado em sua peça defensiva que apresentará, após a conclusão de seu levantamento quantitativo de estoque, a real movimentação de entrada e saída de mercadorias de seu estabelecimento, através de cópias das notas fiscais de entrada e respectiva cópia de escrituração no livro de registro de entrada de mercadorias; através de cópias das notas fiscais de saída e respectiva cópia de escrituração no livro de registro de saída de mercadorias; através de cópia do livro de registro de inventário de mercadorias.

Reitera que, pelo que se constata, não havia motivo para a lavratura do malsinado auto de infração, em valores tão distantes da realidade, vale dizer, exigindo ICMS sobre enormes diferenças de saídas de mercadorias, quando em realidade as diferenças existentes pela Autuada em seu Demonstrativo de Estoque retratam a realidade dos fatos ocorridos em suas operações comerciais.

Não se vê, insiste o autuado, portanto, a razão ou o motivo que justifique o comportamento infracional atribuído pela autoridade fiscal.

Nesse sentido, objetivando demonstrar o quanto argüido, o autuado afirma que deixa a disposição desta fiscalização toda sua escrita fiscal e contábil, requerendo que seja designado fiscal estranho ao feito, para que possa, atendendo o princípio da verdade material, retificar os erros cometidos pela fiscal autuante.

Conclui, por fim o autuado que pelas razões aduzidas e por tudo o mais que consta dos autos, a autuada requerendo, que este Conselho julgue procedente o pedido para fins de desconstituir o crédito tributário *in loco*, decretando a nulidade, acaso acolhida a preliminar, ou no mérito, a improcedência do lançamento tributário que resultou na lavratura do presente auto de infração.

O autuante, por sua vez, ao proceder sua informação fiscal, antes de discorrer acerca do auto de infração e do teor da impugnação apresentada pelo autuado, expressa o seu intento de ratificar o procedimento fiscal em conformidade com o que passa a explanar.

Apresenta como tema inicial a reprodução *ipsis verbis* do teor das infrações apresentado pelo autuado em seu arrazoado defensivo.

Redargui que na defesa preliminar, o autuado descreve fatos jurídicos louváveis, porém equivocados quanto à falta de motivo para lavratura do auto de infração, conforme se poderá verificar no decorrer de sua informação fiscal.

Aduzindo, por conseguinte, que como se trata de ato plenamente vinculado, ou seja, o dever expresso da vontade do legislador, o ato administrativo de lançar tributo através do auto de infração configura fatos jurídicos expressamente previstos em lei, qual seja a carta maior, as leis federais e estaduais, e mais especialmente no caso do ICMS a lei estadual nº 7.014 de 04 de dezembro de 1996.

Assegura ainda o autuante que o ato administrativo de lançamento foi executado na mais observância das normas tributárias e processuais, apresentando à autuada todos os demonstrativos e elementos comprobatórios, desta forma está devidamente legal, perfeitamente dentro dos parâmetros do processo de auditoria fiscal.

Em relação ao argumento da defesa de que o levantamento fiscal não passa de presunção, e de suposição que o contribuinte efetivamente recebeu as mercadorias, aduz o autuante que as argumentações da autuada não procedem, em razão das provas materiais apresentadas no processo serem incontestáveis. Haja vista o simples fato de que todo o levantamento quantitativo por espécie de mercadoria foi executado com base em informações prestadas pelo próprio autuado através da entrega dos arquivos magnéticos e livros de inventários de mercadorias. Portanto não configura a presunção aliada a suposição, tanto argumentada pela defesa.

Afirma o autuante que em relação ao mérito da imputação fiscal, a autuada defende-se argumentando que "... auditoria encontra-se eivada de equívocos e distante da realidade", e "...que não guardam a menor proporcionalidade com a movimentação operacional do estabelecimento..." , e por fim que "...a Autuada apresentará, após a conclusão de seu levantamento quantitativo de estoque, a real movimentação...". Como se pode verificar, o autuado está completamente equivocado, quanto aos fatos. A imputação fiscal fora apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado e teve como base as informações prestadas pelo próprio contribuinte através da entrega dos arquivos magnéticos contendo todas as operações de entradas, saídas, valores, quantidades, datas, documentos fiscais, etc., mais os inventários iniciais e finais de mercadorias devidamente escriturados nos livros fiscais próprios. Portanto não cabe a figura desejada pela defesa de falta de motivo para lavratura do auto de infração.

Enfatiza que o autuado não apresentou qualquer demonstrativo, fatos ou outros documentos que possam descaracterizar os levantamentos fiscais que deram origem a lavratura do auto de infração pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Conclui asseverando que pelo todo exposto, não restam dúvidas quanto aos fatos imputados ao autuado, ou seja, a falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais. Solicitando, por fim, que seja julgado procedente o auto de infração objeto da lide, pelos fatos que foram expostos.

## **VOTO**

O fato que motiva o presente Auto de Infração é a falta de recolhimento de ICMS relativo às saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais (Infração 01) e pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais (Infração 02), ambos sem a competente escrituração nos livros fiscais. Os fatos foram apurados mediante a aplicação do roteiro de auditoria de levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Da análise das peças integrantes dos presentes autos, verifico que restou comprovado a origem dos elementos que embasaram os procedimentos de auditoria para aplicação do roteiro aplicado pelo autuante. Os dados relativos às quantidades dos estoques inicial e final dos períodos fiscalizados das mercadorias escolhidas para o levantamento quantitativo de estoque foram obtidos, individualizadamente, através da escrituração consignada nos livros de Registro de Inventários fornecido pelo autuado e com cópias anexadas aos autos. Já as quantidades das mercadorias, escolhidas para o levantamento e movimentadas no período de apuração, ou seja, as

entradas e saídas, foram obtidas através do conteúdo dos arquivos magnéticos fornecidos pelo autuado, obrigado que está pelo RICMS/97-BA o autuado, de elaborá-los e fornecer à SEFAZ. No que concerne aos componentes analíticos e aritméticos que consubstanciam os resultados a que chegou o roteiro de auditoria aplicado, também verifico estarem devidamente explicitados através dos demonstrativos de cada uma das fases dos procedimentos de apuração, pois não contêm qualquer dado truncado obscuro que impossibilite o confronto ou o cotejamento com outras fontes de dados para aquilatar a sua fidedignidade. Em suma, constato existirem nos autos, nítidas evidências de que todos os elementos utilizados na apuração do quanto imputado ao autuado provieram de uma única fonte: a escrituração do autuado. Não houve, portanto, qualquer documento utilizado na apuração que tivesse sido fornecido pelo próprio autuado, como poderiam ter sido utilizadas notas fiscais capturadas pelo CFAMT, somente a guisa de exemplo. Ultrapassada essa fase inicial de mera enunciação das constatações emergidas dos exames nas peças dos presentes autos, passo a manifestar o meu entendimento acerca da preliminar de nulidade suscitada pelo autuado em sua defesa.

Os pontos aduzidos pelo autuado, ao suscitar a nulidade dos presentes autos, gravitam em torno dos seguintes eixos argumentativos: a falta de prova e a mera presunção da ocorrência do fato gerador.

Entretanto, verifico que no tocante a falta de prova, atribuída pelo autuado, na fundamentação da irregularidade a ele imputada, não condiz com o conteúdo expositivo constante dos autos, pormenorizadas que se encontram a origem dos elementos e as diversas fases da apuração do roteiro de auditoria aplicado. Ressalto que provas adicionais, porventura existentes, encontram-se sob o exclusivo e pleno domínio do autuado, detentor de toda a documentação fiscal suporte utilizada no levantamento, cujas informações foram por ele fornecidas ao autuante, por ocasião da ação fiscal, ora em lide. Optou o autuado pela sugestão de técnicas e procedimentos de auditorias que deveriam ser adotados para confirmar se as informações que ele mesmo prestara ao autuante são, ou não, verossímeis. Sem, no entanto indicar e comprovar objetivamente, um ponto sequer, do levantamento que carecesse de reparo ou ajuste. Por isso, entendo não haver o que se falar em falta de provas nos autos em questão.

Quanto à atribuição de que a acusação fiscal se origina de mera presunção, refuto essa tentativa, por entender que o escopo dos procedimentos, bem como os resultados obtidos pelo levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, na forma em que fora efetuado pelo autuante, está perfeitamente amparado pelo RICMS/97-BA. Não havendo, portanto, sustentação fática alguma a pretensão do autuado em transformar a aplicação de um roteiro técnico de auditoria inteiramente explicitado com base nas informações fornecidas pelo próprio autuado, numa mera presunção desprovida de qualquer sustentação no âmbito do direito tributário.

Deixo de acatar a nulidade suscitada pelo autuado, pelas razões supra enunciadas que me conduziram a esse entendimento.

Superada a questão da preliminar argüida, adentro ao mérito esclarecendo que constato que a apuração fora procedida pelo autuante acorde os preceitos estatuídos pelo RICMS/97-BA, bem como atendendo a orientação da Portaria nº 445/98. Os critérios utilizados para apurar a falta de recolhimento do imposto, tanto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, quanto à omissão de saídas foram devidamente aplicados, consoantes os preceitos legais vigentes à época das ocorrências em questão.

O próprio autuado, em seu arrazoado defensivo, fl. 768, bem esclarece de forma didática o método de Auditoria de Estoque para apuração da movimentação das mercadorias num determinado período. As saídas teóricas de mercadorias apuradas devem ser confrontadas com as saídas efetivas, ou seja, através das notas fiscais de saídas. E foi o que efetivamente ocorrera, depreende-se claramente dos elementos que integram os autos. Mais ainda, constato que todas as informações trabalhadas e que resultaram nos valores, ora em lide, originaram-se de uma única

fonte, o conjunto de dados fornecido pelo próprio autuado, que em momento algum fora questionado.

A simples assertiva apresentada pelo autuado em sua defesa, desprovida que se encontra de qualquer substância probante, de que os valores apurados no levantamento elaborado pelo autuante não poderiam e nem podem ser considerados reais, vez que não refletem a realidade, e não guardam a menor proporcionalidade com a movimentação operacional do estabelecimento comercial em apreço, não tem o condão de destituir a eficácia da aplicação dos resultados apurados. Uma vez que, além de amparado legalmente e materializado que se encontra nos autos através dos demonstrativos, não foi apontado qualquer erro ou inconsistência no roteiro de auditoria aplicado, já que dispõe o autuado de toda a documentação fiscal para efetuar o cotejamento.

Deixo de me manifestar sobre os acórdãos citados pelo autuado, por não tratarem, especificamente, do cerne da questão em discussão nos presentes autos.

Remanesceu tão somente a expectativa de ser carreada aos autos, na forma manifestada pelo autuado em sua defesa, fl. 769, datada de 25 de agosto de 2005, da apresentação da conclusão de seu levantamento quantitativo de estoque, demonstrando a real movimentação de entrada e saída de mercadorias de seu estabelecimento. Cujo embasamento seria realizado através das notas fiscais de entrada e de saída com as respectivas escriturações nos livros de Registros de Entrada e de Saída e de Inventário de mercadorias.

Por entender que constam dos autos todos os elementos indispensáveis à formação do meu entendimento acerca da lide não acolho a solicitação do autuado para que fosse realizada diligência por fiscal entranho ao feito.

Diante do exposto, entendo que restou comprovado o cometimento, por parte do autuado, da infração na forma que lhe fora imputada, pois, deixou de recolher o ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais apurado mediante o procedimento fiscal de levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206880.0306/05-8**, lavrado contra **LUCIANA MENDES PEREIRA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 68.357,53**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2005.

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – RELATOR