

**A. I. N°** - 274068.0019/13-2  
**AUTUADO** - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA  
**AUTUANTES** - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 20. 05. 2014

#### 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF N° 0092-01/14

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. ENTRADAS NÃO CONTABILIZADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. a) MERCADORIAS EXCLUÍDAS DO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Mercadorias excluídas do regime por força do Decreto 9.547/05, efeito a partir de 01.10.05. Não elidida a presunção. Infração caracterizada. b) SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. As operações de entradas. Presunção não elidida pelo contribuinte. Infração igualmente subsistente. c) MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 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, conforme artigo 10, I, “b” Portaria 445/98. Infração não elidida. Rejeitadas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 11/12/13, exige ICMS no valor de R\$ 301.082,49 acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência das seguintes infrações:

01. 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 entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis” Exercício 2009. Valor R\$ 104.524,46 e multa de 70%.

02. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária,

apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.” Exercício 2009. Valor R\$ 138.731,64 e multa de 70%.

03. Falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária 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. Omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado. Omissão de Entrada relacionada na planilha 18. Exercício 2009. Valor R\$ 57.826,38 e multa de 60%.

O autuado, através de seu representante legalmente constituído (fls. 260 a 265), apresenta impugnação (fls. 248 a 259), alegando, antes, a tempestividade da defesa; descreve os fatos e arguindo que a autuação não deve prevalecer por quatro principais motivos: Em primeiro lugar entende ser nulo o presente Auto de Infração, tendo em vista o nítido cerceamento de seu direito de defesa decorrente da ausência de descrição fática precisa quanto à suposta infração praticada; em segundo lugar, a necessidade da conversão do julgamento em diligência para que se comprove a regularidade de todos os procedimentos adotados e a improcedência dos débitos de ICMS demandados, sob pena de cerceamento de defesa; em terceiro lugar, porque se revela incabível a imposição da multa de 70%, prevista no artigo 42, inciso III, da Lei Estadual nº 7.014/1996, tendo em vista que essa é a penalidade só é aplicável aos casos de “atos fraudulentos”, que incorreram na hipótese dos autos.

Afirma a nulidade do AIIM pela imprecisa descrição dos fatos e fundamentos que ensejaram a presente autuação. Diz que ao tomar conhecimento dos termos desta autuação, realizou um árduo trabalho de revisão contábil e fiscal para rever seus Livros e, assim, apurar eventuais valores que pudessem ter sido auferidos, mas que, eventualmente, deixaram de ser oferecidos à tributação. Ao final, não conseguir identificar tais valores, tendo como certo o nítido cerceamento de seu direito de defesa. Diz que, nos termos do art. 18, inciso IV, alínea “a” do Decreto nº 7.629 de 9.7.1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal), são nulos os Autos de Infração que não descreverem, detalhadamente, os motivos de fato e de direito que embasam a autuação. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, incluindo a citação das normas legais que teriam sido infringidas pelo contribuinte.

Discorre sobre o art. 142, CTN e a necessidade da descrição completa e detalhada da constituição definitiva do crédito tributário; tais omissões e imprecisões impediram que tivesse pleno conhecimento das circunstâncias que levaram à autuação, trazendo embaraço ao direito de ampla defesa e contraditório.

Diz que não pode ser obrigada a adivinhar se essa ou aquela “infringência” consta ou não do presente Auto de Infração, tampouco imaginar a origem dos valores identificados pela Fiscalização e que não guardam qualquer correspondência com aqueles adequadamente declarados e escriturados em seus livros e documentos fiscais. Conclui que uma incompleta e imprecisa descrição dos fatos, somada à inadequação do enquadramento legal de suposta infração cometida, conduz à nulidade do presente Auto de Infração.

A não-identificação precisa dos fatos e fundamentos que deram causa aos supostos ajustes realizados na apuração do ICMS dificulta a elaboração de uma defesa consistente na esfera administrativa, em flagrante violação ao artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e às disposições mencionadas do Decreto nº 7.629/99 e do artigo 142 do CTN. Diz que o auto de infração deve ser cancelado.

Argui também que é impossível a autuação com base em meros indícios de irregularidades, aduzindo que, antes da lavratura do auto de infração, a fim de evitar a cobrança indevida de tributo e, desnecessariamente, pôr em andamento a máquina estatal, é imperativo que as autoridades

fiscais certifiquem-se do indício das irregularidades constatado. Diz que o ônus da prova, no caso, é manifestamente da Fazenda Pública e a admissão da presunção como meio de prova da acusação é violar os princípios do contraditório e a presunção de inocência. Por mais esse motivo, patente a nulidade do Auto de Infração em comento.

Alega igualmente a necessidade de diligência, caso fique entendido que os fundamentos legais aduzidos nesta defesa não são suficientes para cancelar a exigência fiscal em comento, posto que tem certo o direito à produção de provas. Em respeito ao princípio da economia processual e a fim de evitar um tumulto processual desnecessário com a juntada de um elevado número de documentos, tem como certo que o melhor caminho é a realização de diligência sobre seus documentos fiscais e contábeis.

Discorre sobre a teoria das provas, sob a presunção de veracidade dos atos administrativos, aduzindo que o processo administrativo rege-se pela busca da verdade real, razão pela qual todos os meios de prova devem ser admitidos para a comprovação do alegado.

Diz que no presente caso, os documentos apresentados no curso da fiscalização não foram devidamente apreciados; não conseguiu identificar as razões fáticas que culminaram na lavratura do Auto de Infração (art. 18, inciso IV do Decreto nº 7.629/99). Formula os quesitos que requer sejam respondidos ao final da perícia, indicando a Sra. MARIVETE ANTONIO MASCHIÃO como perita.

Argumenta sobre a inaplicabilidade da multa prevista no art. 42, inciso III, da Lei Estadual nº 7.014/1996, porque segundo o mencionado dispositivo, para a aplicação da multa de 70% devem concorrer as situações de não recolhimento tempestivo do imposto, em razão da falta de registro de documentos fiscais nos livros fiscais próprios, e a apuração da prática de atos fraudulentos. Aduz ainda que a multa é desproporcional, importando em verdadeiro confisco. Admitindo que seria cabível a imposição da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f” da Lei Estadual nº 7.014/1996.

Conclui, pedindo, como plenamente demonstrada, a nulidade do Auto de Infração; contudo, caso assim não seja entendido, requer seja deferida a realização de prova pericial ou seja o processo baixado em diligência; requer seja dado integral provimento à presente Impugnação, para que seja cancelada a exigência consubstanciada no Auto de Infração e, por via de consequência, seja determinada a anulação do crédito tributário de ICMS em questão.

Em respeito ao princípio da verdade real, requer lhe seja assegurado o direito à produção de qualquer meio de prova em Direito admitidos e, alternativamente, o que se admite apenas para argumentar, a redução da multa.

A Informação Fiscal é prestada, às fls. 290/294. Contesta a Auditora Fiscal a alegação defensiva de cerceamento de defesa, uma vez que constam nos autos a transcrição detalhada da infração, enquadramento, tipificação da multa e o indicativo dos demonstrativos utilizados para quantificar o valor das infrações, demonstrativos que foram acostados aos autos, fls. 09/63.

Contradiz ainda a arguição da defesa de que deveria receber previamente as irregularidades apuradas no trabalho fiscal, sob o argumento que o autuado exerceu legalmente o direito à ampla defesa, no momento da impugnação. Afirma que a autuação não foi fundada em indícios, mas nos demonstrativos acostados aos autos e cujas cópias foram entregues ao autuado.

Nega a necessidade de diligência, tendo em vista que consta no PAF todos os elementos necessários para a conclusão de procedência das infrações. Com relação ao pedido de cancelamento ou redução da multa, diz que a penalidade estão devidamente aplicada e conforme a legislação. Explica que as infrações 01 e 02 tratam de omissão de receitas tributáveis por meio de levantamento quantitativo de estoque e estão sujeita à multa de 70% e não há falar em confisco. Conclui pela procedência do auto de infração a fim de salvaguardar o interesse público.

É o relatório.

## VOTO

Auto de Infração lavrado para constituir crédito tributário, em face à apuração de fatos tributários descritos e relatados na inicial dos autos, em valor que totaliza R\$ 301.082,49. Antes do mérito, cumpre apreciar as preliminares invocadas pelo sujeito passivo, ainda que de forma incidental.

Alega o autuado que houve cerceamento do direito de defesa decorrente da ausência da descrição precisa dos fatos e fundamentação que ensejaram a autuação, dificultando a defesa consistente na esfera administrativa, violando o artigo 5º, incisos LIV e LV, CF 88 e disposições do art. 142, CTN.

Alega ainda que o Auto de Infração foi lavrado sem a intimação prévia para prestar esclarecimentos sobre meros indícios das irregularidades, o que evitaria a cobrança indevida.

Não observo superficialidade na descrição das infrações imputadas ao autuado, que conduza à nulidade o correspondente Auto de Infração; em contrário, as infrações estão corretamente consignadas em relação ao fato tributário. O autuado não precisa quais dispositivos infringidos não foram informados, posto que no auto de infração consta o enquadramento da infração identificada pelo Fisco. Ademais, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (art. 19, RPAF/BA). Verifico também que cópias dos demonstrativos que suportaram as exigências foram entregues ao sujeito passivo.

O processo administrativo fiscal – PAF assegura ao contribuinte, quando repute ilegal o lançamento, o direito constitucional do contraditório e da ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes e sem restrições quanto à produção de provas. O processo tributário, à rigor, tem início com a impugnação do lançamento, vez que antes dele, tinha-se procedimento fiscal, que pode se dar de forma inquisitória, sem a participação do autuado, sem configurar cerceamento do direito de defesa. A fase litigiosa do processo administrativo se inicia nas formas autorizadas pela legislação para que o contribuinte diretamente se oponha aos lançamentos tributários.

Instaurado o contencioso administrativo tributário, mediante impugnação do sujeito passivo, é assegurada a complementação instrutória mediante a realização de provas periciais, testemunhais e outras diligências que se façam necessárias, conforme o caso concreto, sem falar na possibilidade de a autoridade julgadora determinar, de ofício, em nome do princípio inquisitório, a realização de diligências consideradas úteis aos esclarecimentos dos fatos.

No caso em análise, o pedido de diligência ou de Perícia manejado pelo autuado, sob o argumento de se evitar tumultuo processual na juntada de um número elevado de documentos, resta indeferido, pois, não é necessária a verificação da totalidade dos seus documentos ou a forma de tributação empreendida pelo estabelecimento autuado, uma vez que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de juízo de valor, nos termos do art. 147, II, RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Ainda porque, diligência ou perícia fiscal não se prestam a trazer provas ao processo ou para suprir a prova mal formulada, incumbência que compete ao agente fiscal ou ao autuado. Livros e documentos contábeis e fiscais do próprio autuado que lhe sirvam de provas devem estar regularmente acostados ao PAF.

A inaplicabilidade da multa prevista no art. 42, inciso III, da Lei Estadual nº 7.014/1996, por desproporcionalidade, importando em confisco ou a sua redução será apreciada, oportunamente, no final do voto.

Ante o exposto, não existe nos autos, qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/BA, que possibilite a decretação de nulidade do lançamento de ofício; não identifiquei imprecisão na fundamentação alegado pelo sujeito passivo que impossibilitasse a plena defesa e o exercício do direito ao contraditório. Não acato pedido de nulidade do presente processo administrativo fiscal.

No mérito, cuida o presente auto de questionar a exigibilidade de ICMS decorrente de 03 infrações mencionadas e relatadas acima que, originados do mesmo levantamento quantitativo de estoques

por espécie de mercadorias, no exercício fechado de 2009, a partir das informações contidas nos arquivos magnéticos fornecidos pelo próprio autuado, em cotejo com a sua escrita fiscal.

Na primeira infração, o levantamento das omissões levou em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, das saídas tributáveis, conforme demonstrativo sintético, às fls. 09/11, além dos demais demonstrativos, todos acostados aos autos. Total da exigência, R\$ 104.524,47.

Na infração 02, a exigência é para a falta de recolhimento de ICMS, na condição de responsável solidário, pela aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, desacompanhadas de documentação fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no mesmo exercício fechado de 2009. Demonstrativo sintético, fls. 60/61, no valor de R\$ 138.731,64

A infração 03 descreve a falta de recolhimento de ICMS, na condição de responsável solidário, em relação às mercadorias tratadas no item anterior, demonstrativo sintético, fls. 62/63, no valor de R\$ 57.826,38. Todos os demonstrativos que sustentam as infrações constam da mídia CD, guardado no PAF, às fls. 64 e entregue ao contribuinte autuado, conforme recibo, fl. 65.

Há de ser destacado que o autuado limitou-se a alegar sua discordância com a exigência fiscal decorrente do referido auto de infração, buscando o seu cancelamento, certo que não cometeu a infração apontada.

Todo o procedimento fiscal referente às infrações em comento foi lastreado em uma série de planilhas, demonstrativos, cópias de documentos que culminaram no LEVANTAMENTO QUANTITATIVO POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS, devidamente cotejados com os arquivos magnéticos do próprio contribuinte e com os lançamentos registrados em sua escrita fiscal. As diferenças verificadas apontaram a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento de imposto correspondente, sem que o autuado apresentasse quaisquer provas em contrário, limitando-se a afirmar o não cometimento das infrações.

O levantamento quantitativo de estoque que se discute foi elaborado em observância às orientações contidas na Portaria 445/98, constatadas as omissões nas saídas e nas entradas das mercadorias selecionadas, fez-se a opção pelo valor que expressava o maior valor monetário, no caso concreto, as operações de saídas.

Ademais, tendo em vista que a omissão recaiu sobre a saída de mercadorias tributáveis, em relação às quais não foram emitidos os documentos fiscais correspondentes, o levantamento de estoques foi laborado com acerto pela Auditora Fiscal e condizente com a situação fática.

Não existiu qualquer presunção tributária, na questão em tela, uma vez que as omissões apuradas originaram-se de levantamento quantitativo de estoques, manejado em obediência ao princípio da legalidade e demais princípios que norteiam o processo administrativo fiscal.

Ressalto que, conforme disposto no art. 123 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99), é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações. Como a empresa recebeu cópia de todos os demonstrativos elaborados pela fiscalização, conforme recibo apostos nos mesmos, deveria juntar documentos para comprovar a regularidade que garante existir, nas infrações 1, 2 e 3, fato que não ocorreu, nem no momento que apresentou defesa, nem em momento posterior, implicando mera negativa de cometimento da infração, o que à luz do art. 143 do RPAF/BA não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Por fim, com relação à arguição do caráter de confisco das multas aplicadas tipificada no art. 42, incisos II, “d” (60%) e III (70%) da Lei nº 7.014/96, constato que a aplicação de penalidade pecuniária encontra previsão na Lei do ICMS do Estado da Bahia, não competindo aos órgãos de julgamento administrativo a apreciação de desconformidade da norma com a Constituição Federal, nos termos

do art. 167, I, RPAF/BA. Pela descrição dos fatos, as multas estão corretamente aplicadas e uma possível redução deve ser apreciada pela Câmara Superior, nos termos do art. 159, RPAF/BA.

Assim, as infrações restaram integralmente caracterizadas nos exatos valores como apurados no presente Auto de Infração: Infração 01 – R\$ 104.524,47; Infração 02 – R\$ 138.731,64; Infração 02 – R\$ 57.826,38. Pelo exposto, PROCEDENTE o Auto de Infração.

É o voto.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0019/13-2**, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 301.082,49**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 57.826,38 e 70% sobre R\$ 243.256,11, previstas no art. 42, incisos II, "d" e III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de abril de 2014.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR