

**PROCESSO** - A. I. Nº 274068.0019/13-2  
**RECORRENTE** - MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0092-01/14  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 13/04/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0078-12/15

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE VALOR DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA. Tal apuração constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão de documento fiscal. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ENTRADAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Nestas situações, deve-se exigir o pagamento do ICMS do detentor das mercadorias, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias sem documento fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Razões recursais insuficientes para reformar a Decisão. Exigências subsistentes. Rejeitada as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 11/12/2013, exige o débito no valor de R\$301.082,49, em razão da constatação de três irregularidades, a saber:

INFRAÇÃO 1: Falta de recolhimento do imposto, no valor R\$104.524,46, acrescido da multa de 70%, 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 no exercício 2009, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis.

INFRAÇÃO 2: Falta de recolhimento do imposto, no valor R\$138.731,64, acrescido da multa de 70%, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributário, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2009.

INFRAÇÃO 3: Falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, no valor R\$57.826,38, acrescido da multa de 60%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com margem de valor adicionado e deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2009.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração procedente, após rejeitar as preliminares de nulidade, sob o entendimento de que 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, pois não identificou a alegada imprecisão na fundamentação que impossibilitasse a plena defesa e o exercício do direito ao contraditório.

A JJF também indefere o pedido de diligência, visto que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de juízo de valor, nos termos do art. 147, II, RPAF/BA.

No mérito, o órgão julgador diz que 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, cujas diferenças apuradas 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.

A JJF diz que 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.

Assim, o colegiado concluiu que o levantamento de estoques foi laborado com acerto, pois a omissão recaiu sobre a saída de mercadorias tributáveis, em relação às quais não foram emitidos os documentos fiscais correspondentes, inexistindo qualquer presunção, conforme alega o autuado.

Aduz a JJF que, conforme disposto no art. 123 do RPAF, é assegurado ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento, na esfera administrativa, por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, o que não ocorreu, limitando-se à mera negativa de cometimento da infração, o que à luz do art. 143 do RPAF não o desonera da responsabilidade do pagamento do ICMS.

Por fim, quanto à arguição do caráter de confisco das multas aplicadas, a JJF destaca que a aplicação de penalidade pecuniária encontra prevista no art. 42 da Lei nº 7.014/96, falecendo competência aos órgãos de julgamento administrativo a apreciação de desconformidade da norma com a Constituição Federal, nos termos do art. 167, I, RPAF/BA.

Não se conformando com a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, o autuado apresentou, tempestivamente, às fls. 314 a 328 dos autos, Recurso Voluntário, no qual pretende a reforma da Decisão, do que reitera todas suas alegações de defesa, a saber:

1. Que o Auto de Infração nulo por não conter uma descrição precisa e congruente dos fatos que ensejaram a sua lavratura, nem demonstrar claramente as premissas do trabalho e como efetuaram o cálculo que conduziu aos presentes lançamentos. Diz que tais omissões e imprecisões ensejaram cerceamento ao seu direito de defesa e contraditório.
2. Nulidade do Auto de Infração em razão da impossibilidade de autuação com base em indícios de irregularidade, cuja identificação de supostas inconsistências nos documentos apresentados deveria ensejar a intimação do contribuinte para prestar esclarecimentos sobre tais indícios de irregularidades, sob pena de se admitir presunção como meio de prova de acusação, violando os princípios constitucionais do contraditório e a presunção de inocência até prova em contrário.
3. Necessidade de diligência em respeito ao seu direito à produção de provas, pelo fato de o recorrente não ter conseguido identificar e precisar o que de fato ocorreu, restando-lhe apenas juntar todos os documentos e livros fiscais ou requerer a realização de diligência ou perícia. Assim, em respeito ao princípio da economia processual e a fim de evitar um tumulto processual desnecessário com a juntada de inúmeros documentos, o melhor caminho a ser seguido é a realização de diligência fiscal em busca da verdade material, do que apresenta

quesitos e indica assistente.

4. Inaplicabilidade da multa de 70%, visto que só aplicada no caso de prática de atos fraudulentos, sob pena de se caracterizar confisco, o que é vedado pela Constituição Federal.

Por fim, o recorrente pede a improcedência do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, às fls. 348 a 350 dos autos, da lavra da Dr.<sup>a</sup> Maria Helena Mendonça Cruz, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, pois a súplica recursal repete os mesmos argumentos aventados em sede de impugnação, que foram corretamente afastados pela decisão de primeira instância administrativa.

Vislumbra o opinativo que as razões recursais são insuficientes para provocar a modificação do julgamento recorrido, bem como vêm desacompanhadas de qualquer prova capaz de sustentar seu deferimento.

A PGE/PROFIS salienta que as duas hipóteses de nulidades arguidas pelo recorrente não merecem prosperar, pois as infrações estão corretamente descritas e tipificadas na legislação, assim como o procedimento fiscal que apurou as infrações foi embasado em planilhas, demonstrativos e os registros da escrita fiscal do próprio contribuinte. Assim, não vislumbra quaisquer das hipóteses ensejadoras de nulidade capituladas no art. 18 do RPAF.

Diz que o recorrente alega a necessidade da realização de diligência visando revisar genericamente o procedimento fiscal relativo às três infrações apuradas, sob pena de cerceamento de defesa, sem, contudo, juntar aos autos qualquer documento que robusteça suas alegações e confronte os levantamentos fiscais realizados pelo autuante, cujo pedido foi indeferido pela JJF por entender que os elementos nos autos eram suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

O Parecer observa, ainda, que o próprio recorrente afirma que a diligência é necessária para a análise de seus documentos, o que deve ser indeferido o pedido com base no art. 147, I, "b", do RPAF, por se destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova poderia ser por ele juntada aos autos, não havendo qualquer afronta ao princípio da ampla defesa.

No mérito, a PGE/PROFIS diz que a presunção legal de omissão de saídas encontra guarida no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, cabendo ao contribuinte logra elidi-la, mediante a produção de prova que lhe cabe, mas que não foi trazida aos autos pelo recorrente.

Destaca que o recorrente praticamente repete os mesmos argumentos aduzidos por ocasião da sua defesa inicial, todos já devidamente analisados e rechaçados pela decisão de 1<sup>a</sup> instância administrativa, do que considera ausente de argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido.

Observa que, na análise dos autos, verifica-se que em sede de recurso o autuado apresenta os mesmos argumentos, desprovidos de provas, já apresentados em sede de defesa e analisados pela decisão de primeira instância administrativa. Ao revés, fora juntado aos autos pelo autuante, integrando o processo administrativo fiscal desde a sua origem, os documentos que guarnecem as infrações, como os levantamentos quantitativos por espécies de mercadorias.

Portanto, conforme art. 143 do RPAF, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Por fim, o parecer da PGE/PROFIS considera ilegítima a alegação de abusividade das multas aplicadas, vez que adequadas às infrações apuradas no lançamento e consignadas no art. 42 da Lei nº 7.014/96.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, que julgou Procedente o Auto de Infração, o qual fora lavrado para exigir do sujeito

passivo o ICMS decorrente da constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais; como também exigir do recorrente, na condição de responsável solidário, o ICMS devido pelo remetente nas aquisições de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal; assim como a falta de recolhimento de ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, estas duas últimas exações decorrentes da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, sendo todas as infrações apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 2009.

Quanto às razões do Recurso Voluntário observo que, tanto a título de preliminares quanto de mérito, já haviam sido propostas pelo recorrente quando da sua impugnação ao Auto de Infração. Assim, concluo que as alegações recursais não trazem qualquer fato novo capaz de modificar a Decisão recorrida, a qual se encontra devidamente fundamentada, sendo naquela oportunidade apreciadas todas as alegações de defesa. Contudo, mesmo assim, passo a tecer as seguintes considerações:

Preliminamente, rejeito os pedidos de nulidade arguidos pelo recorrente, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, cuja descrição das acusações fiscais é precisa e congruente com os fatos que ensejaram a sua lavratura, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, cujos demonstrativos que fundamentam as imputações fiscais são inteligíveis e foram entregues cópias ao autuado, conforme recibo à fl. 65 dos autos, o que demonstra toda a metodologia da apuração da base de cálculo e do imposto exigido, logo, em consequência, inexiste cerceamento ao direito de defesa.

Ainda, há de se ressaltar que o lançamento de ofício não se baseia *em indícios de irregularidade ou presunção como meio de prova de acusação*, como alega o recorrente, mas, sim, em dados concretos consignados na própria escrita do contribuinte, através de seus livros e o documentos fiscais, cujos dados foram remetidos pelo próprio sujeito passivo à SEFAZ através de arquivos magnéticos estabelecidos no Convênio ICMS 57/95.

Também, nos termos do art. 147 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido para realização de diligência ou de perícia, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos, assim como em razão de destinar a verificar fatos vinculados à escrituração fiscal ou a documentos que estão na posse do requerente e cuja prova (levantamentos e demonstrativos referentes às alegações defensivas) simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos, inclusive para comprovar qualquer inconsistência do levantamento fiscal e motivar a diligência pretendida, como também em razão da prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos.

Saliente-se que tal expediente não se presta a produzir o ônus do contribuinte de desconstituir a acusação fiscal, mas sim da busca da verdade material quando o sujeito passivo se insurge à imputação e demonstra inconsistência do levantamento fiscal, mesmo por amostragem, o que motiva a diligência fiscal para a verificação do *quantum debeatur*. Porém, assim não procedeu o recorrente, ou seja, não demonstrou a existência de qualquer falha na auditoria de estoque, sob o manto de “*não ter conseguido identificar e precisar o que de fato ocorreu, restando-lhe apenas juntar todos os documentos e livros fiscais ou requerer a realização de diligência ou perícia*”.

Quanto ao mérito das infrações, as quais derivam das diferenças de estoque apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, verifico que a auditoria de estoque foi realizada no exercício de 2009, cujo levantamento se baseou, conforme já dito, nos dados fornecidos pelo próprio contribuinte através dos arquivos magnéticos enviados à Secretaria da Fazenda, em cumprimento às exigências legais, tendo a aludida auditoria de estoque sido fundamentada em levantamentos de estoques iniciais e finais, entradas e saídas por espécie de mercadorias, consoantes mídia eletrônica (CD-R), com todos os arquivos que embasaram o levantamento de estoque, os quais foram entregues ao sujeito passivo.

Porém, o autuado não apresentou, provando através de documentos, qualquer equívoco cometido no levantamento fiscal, limitando-se apenas, à alegação infundada de cerceamento de defesa.

Há de se ressaltar que o artigo 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, à época, assegurava ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.

Assim, não tendo o sujeito passivo demonstrado à existência de qualquer equívoco cometido pelo autuante, entendo insuficientes as razões de defesa para elidir as acusações fiscais, as quais estão fundamentadas em demonstrativos onde constam números apurados na própria escrita do contribuinte. Logo, concluo como verdadeiros os dados apurados no levantamento fiscal, uma vez que o contribuinte não elidiu a acusação fiscal, limitando-se, apenas, a negar a infração.

Saliente-se que, na verdade, a auditoria fiscal ao somar, em certo período, relativo a uma determinada mercadoria, identificada sob código de referência, a quantidade do estoque inicial com a quantidade das entradas no exercício com notas fiscais e, do resultado apurado, subtrair a quantidade do estoque final existente (declarado pelo contribuinte no Registro de Inventário), determina a *efetiva* quantidade de saídas dessa mercadoria no período fiscalizado.

Em seguida, a partir da apuração da quantidade das saídas efetivas ou reais do estabelecimento, é comparada com as quantidades das saídas com notas fiscais, no mesmo exercício, apurando-se as diferenças quantitativas de saídas ou de entradas sem nota fiscal das mercadorias, as quais foram identificadas sob código de referência, conforme apurado no levantamento fiscal, sendo exigido ao sujeito passivo, quanto à primeira infração, o imposto não oferecido à tributação, por se ter apurado omissão de saída de mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal.

Inerente às duas irregularidades restantes, relativas às entradas sem notas fiscais de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, exige-se do recorrente o imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal (infração 2), e a antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal (infração 3).

Assim, como o sujeito passivo não demonstrou à existência de qualquer equívoco cometido pelo autuante, entendo insuficientes suas razões para elidir a acusação fiscal.

Por fim, no tocante à alegação de inaplicabilidade da multa aplicada de 70%, há de se registrar que tal penalidade é a legalmente prevista aos casos concretos, conforme art. 42, incisos III, da Lei nº. 7.014/96.

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

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 274068.0019/13-2, lavrado contra **MAKRO ATACADISTA SOCIEDADE ANÔNIMA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total 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, 16 de março de 2015.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS