

**PROCESSO** - A. I. Nº 110123.0001/08-4  
**RECORRENTE** - ART PISO COMÉRCIO E DECORAÇÃO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0189-02/11  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 22/11/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0327-12/12

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada, mediante auditoria de estoques em exercício fechado, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Elidida em parte a infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte contra Decisão proferida pela 2ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 26/03/2008, para exigência de ICMS e MULTA no valor de R\$204.680,35, sob a acusação do cometimento de cinco infrações à legislação tributária deste Estado.

Somente faz parte do Recurso interposto a primeira infração que trata da falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$202.646,35, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo registro na escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados (2003 e 2004), conforme demonstrativos às fls. 9/48.

O recorrente (fls. 67/74), quando de sua defesa inicial, após descrever as infrações, diz que exerce a atividade de comércio de mercadorias para decorações (pisos, fórmica, carpetes, rodapés, perfis de alumínio, etc.) e que parte das suas atividades está ligada à prestação de serviços, qual seja, assentamento dos produtos adquiridos pelos consumidores, cujo custo dos serviços prestados encontra-se incorporados ao valor constante da nota fiscal de saídas. Informa de que 40% dos valores constantes dos documentos fiscais correspondem a estas prestações de serviço, cujo imposto é de competência do Município. Diz, ainda, que por não ter feito a separação, todo o imposto foi pago ao Estado.

Frisa que a divergência apurada no levantamento quantitativo de estoques (infração 1) decorreu de erro material no estoque final do exercício de 2001, repercutindo nos demais anos e por não terem sido consideradas no levantamento das saídas a Nota Fiscal nº 5214, de 14/05/2003, 5977, de 12/01/2004 e 6279, de 22/04/2004, onde constam as saídas de 6,30 m<sup>2</sup>, 14,00 m<sup>2</sup> e 50,40 m<sup>2</sup> de piso Paviflex, respectivamente (docs. de fls.75 a 77).

O autuante (fl. 85), no mérito, acata as considerações feitas pelo autuado em relação falta de inclusão de notas fiscais de saídas (infração 01), resultando na diminuição do seu débito.

A 2ª JJF em sua Decisão (Acórdão JJF nº 0052-02/10 – fls. 153/157) aceita, em relação à infração 1, a revisão realizada pelo autuante, analisa a alegação de erro material no estoque final do exercício de 2001, não o aceitando, rejeita o pedido de revisão fiscal e decide pela procedência parcial da infração em combate.

Inconformado com a Decisão de 1º Grau, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário (fls. 174/177). Nele ressalta de que apesar de ter argüido, em sua defesa inicial, exercer atividade de

comércio juntamente com prestação de serviços, a JJF não “recepcionou” a sua fundamentação lhe causando significativo prejuízo no cômputo do valor do débito apurado.

Entende ter havido outro ponto conflitante na Decisão recorrida (questão de erro material), que gerou divergência nos seus estoques, ocorrido quando da transcrição dos estoques do exercício de 2001. Afirma que, de igual forma, a 2ª JJF não aceitou seus argumentos, o que, no seu entendimento, se configurava em cerceamento ao direito de defesa.

Após tais colocações, afirma que erro material em decisões prolatadas pode ser objeto de correção em qualquer fase do processo e até mesmo de ofício realizada pelo julgador. Para embasar seu entendimento transcreve as disposições contidas no art. 463, do Código de Processo Civil – CPC e considerações de Humberto Theodoro Junior a respeito da matéria.

Requer que seu pedido seja atendido por esta Instância de julgamento fiscal.

No seu opinativo, a PGE/PROFIS (fls. 183/184) opina pelo conhecimento e não provimento do Recurso Voluntário interposto. Diz que da análise dos autos, observa que as razões recursais não visam a elidir as infrações apuradas no presente lançamento e são insuficientes para modificar a Decisão recorrida, pois o recorrente não traz qualquer argumento jurídico ou prova capaz de afastar as infrações a ele imputadas.

A alegação de que o valor constante das notas fiscais de saídas englobam o custo dos serviços prestados não merece prosperar, pois se verifica na descrição produtos nelas constantes que se referem exclusivamente à venda de mercadorias.

Observa como basilar a busca da verdade material no processo administrativo fiscal, possibilitando a correção de eventuais equívocos. No entanto, mesmo em sede recursal, o contribuinte somente argui a existência de erro na escrituração do Livro de Inventário, mas não faz prova de suas alegações. Consequentemente, não se trata de falta de correção de erro material, mas sim de prova da efetiva ocorrência de erro material, lembrando, nesta linha de discussão, as determinações do 143, do RPAF/BA e que o processo administrativo fiscal assegura ao sujeito passivo tributário o direito à impugnação ao lançamento em sede administrativa, possibilitando a realização de qualquer prova em direito admitido, mormente documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações.

Diante do fato de que desde a defesa inicial, o recorrente vem argumentando que exerce atividade de prestação de serviços, atividade esta do âmbito do Município. Considerando, ainda, que o autuante, quando de sua informação silencia sobre o fato e que em qualquer momento a JJF enfrentou este argumento, embora não o tenha omitido do seu relatório, esta 2ª CJF através do Acórdão CJF nº 0042-12/11 (fls. 185/187) decidiu anular a Decisão da JJF por omissão nela contida.

O contribuinte tomou ciência do Acórdão prolatado por esta 2ª CJF (fls. 193/194).

A 2ª JJF, através do Acórdão nº 0189-02/11 (fls. 199/205) aborda, novamente, todos os argumentos apresentados pelo autuante quanto às infrações 2, 3, 4 e 5, bem como o pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada. E quanto à infração 1, assim decide:

*No tocante à infração 01, apurada através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, relativo aos anos de 2003 e 2004, os autuantes acolheram a inclusão no levantamento das saídas das quantidades de 6,30 m2, 14,00 m2 e 50,40 m2 de piso Paviflex, constantes nas Notas Fiscais nº 5214, de 14/05/2003, 5977, de 12/01/2004 e 6279, de 22/04/2004, respectivamente (docs.fls. 75 a 77), refizeram o levantamento resultando na diminuição do débito para os valores de R\$73.427,69 (2003) e R\$128.867,30 (2004).*

*Sobre a alegação de erro material no estoque final do exercício de 2001, com repercussão nos demais anos, o autuado trouxe aos autos apenas um demonstrativo das quantidades que entende corretas, sem qualquer comprovação, enquanto que os autuante apensaram ao processo cópia do livro Registro de Inventário dos anos de 2002 a 2004 (fls.10 a 15). Ora, se o trabalho fiscal está baseado no próprio livro de inventário escriturado pelo contribuinte, entendo que para desconsiderá-lo neste processo necessitaria de provas de que houve sua escrituração erroneamente.*

*Isto posto, passo agora a apreciar a alegação defensiva de que o estabelecimento exerce a atividade de comércio de mercadorias para decorações (pisos, fórmica, carpetes, rodapés, perfis de alumínio, etc.), e que parte das atividades está ligada à prestação de serviços, qual seja, assentamento dos produtos adquiridos pelos*

*consumidores, cujo custo dos serviços prestados encontra-se incorporado ao valor constante da nota fiscal de saídas.*

*Analizando o Registro de Inventários, fls.10 a 15, constato que as quantidades foram escrituradas de acordo com cada item de mercadoria inventariada. No caso das notas fiscais, consoante nas cópias que se encontram apensadas às fls. 54 a 62 (entradas), e 75 a 77 (saídas), a descrição dos produtos faz referência exclusivamente à venda de mercadorias.*

*Esta mesma conclusão chegou o representante da PGE/PROFIS em seu Parecer, no qual, também enfatizou que a descrição dos produtos constantes nas notas fiscais de saídas colacionadas aos autos se referem exclusivamente à venda de mercadorias.*

*Portanto, pelo que se vê, o autuado não se insurge de que as notas fiscais de saídas contemplam as quantidades fornecidas aos seus clientes. O seu inconformismo está fundamentado na alegação de que os valores constantes das notas fiscais de saídas englobam o custo dos serviços prestados.*

*Ou seja, que exerce atividade de prestação de serviços, no âmbito do Município, que, por equívoco, incluiu o valor da prestação de serviço em suas notas fiscais de saídas. Com esta afirmativa, o sujeito passivo deixou claro de que não emitiu a nota fiscal de serviço.*

*Não foi apresentada qualquer prova no sentido de que o preço de venda contempla o custo do serviço, e se todos os produtos objeto do levantamento foram vendidos com prestação de serviço de colocação/assentamento dos mesmos. Se de fato o estabelecimento prestou, no período fiscalizado, o serviço de colocação/assentamento de todos os produtos vendidos aos seus clientes, e se o custo dos serviços está embutido no preço de venda, deveria ter apresentado a planilha de custos demonstrando os valores, de modo a comprovar sua alegação defensiva.*

*Observe que por se tratar de material fornecido pelo próprio autuado para assentamento fora do seu estabelecimento, conforme alegado, o seu procedimento em incluir o custo do serviço ao preço do produto, para fins de tributação, é o correto, haja vista a norma prevista no art.2º, inciso VIII, alínea “c” do RICMS/97, que prevê a incidência do ICMS nesta hipótese.*

*Por outro prisma, este tipo de serviço (colocação/assentamento de carpete) só está incluído na lista de serviços, de competência municipal, de que trata o Anexo 1 do RICMS/97, no casos em que, o material for fornecido pelo tomador do serviço (item 7.06).*

*Desta forma, considerando que a prestação do serviço alegada na defesa ocorreu com o fornecimento do material, objeto da auditoria de estoques, bem como que de acordo com a legislação citada, entendo que não há qualquer alteração a ser feita no cálculo do preço unitário adotado pela fiscalização para determinação da base de cálculo na omissão de saídas detectada no levantamento quantitativo de que cuidam os autos.*

*Portanto, de se rejeitar o pedido de revisão fiscal, por fiscal estranho ao feito, formulado pelo autuado, porque já se encontram no processo todos os elementos de minha convicção e, além disso, tal providência é desnecessária em vista das outras provas produzidas, de acordo com o artigo 147, inciso I, alínea “a” e inciso II, alínea “b”, do RPAF/99. Ademais, acorde o artigo 145, do RPAF/99, “o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade”, o que não foi feito pelo contribuinte em sua peça de defesa.*

*Assim, subsiste parcialmente este item da autuação nos valores apurados pelos autuantes às fls.86 a 117, pois o sujeito passivo foi cientificado por mais de uma vez e não apontou nenhum equívoco além do erro nos estoques.*

**Intimado para tomar conhecimento da Decisão de 1º Grau (fls. 213/214), o recorrente manifesta-se através da interposição de novo Recurso Voluntário (fls. 218/221).**

**Diz que visando dar celeridade e simplificar o processo de reanálise dos autos continuava a impugnar tão somente a infração 1. Em assim sendo, reiterava, mais uma vez, que exerce a atividade mista de comércio e de prestação de serviços, ou seja, a colocação (assentamento) dos produtos adquiridos e que o custo dos serviços prestados encontra-se incorporado ao valor constante das notas fiscais de saídas, equivalente a cerca de 40% do respectivo valor. Ao não recepcionar tal argumento, a JJF havia lhe causado significativo prejuízo no cômputo do valor do débito apurado.**

**Entende ter havido outro ponto conflitante na Decisão recorrida (questão de erro material), que gerou divergência nos seus estoques, ocorrido quando da transcrição dos estoques do exercício de 2001. Afirma que, de igual forma, a 2ª JJF não aceitou seus argumentos, o que, no seu entendimento, se configurava em cerceamento ao direito de defesa, “razão pela qual a 2ª CJF, através do Acórdão CJF nº 0042-12/11 declarou a sua correta nulidade por não apreciar a alegação inserta na impugnação apresentada, fato que entendemos não superado pela 2ª JJF,**

*haja vista que tal fato pode ser dirimido por qualquer fiscal estranho ao feito ou os próprios fiscais autuantes, os quais, certamente, corroborarão com o articulado”.*

Após tais colocações, afirma que erro material em decisões prolatadas pode ser objeto de correção em qualquer fase do processo e até mesmo de ofício pelo julgador. Para embasar seu entendimento transcreve as disposições contidas no art. 463, do Código de Processo Civil – CPC e considerações de Humberto Theodoro Junior a respeito da matéria.

Requer que sua súplica seja atendida.

A PGE/PROFIS emite Parecer (fls. 228/229) da lavra do e. Procurador do Estado, Dr. José Augusto Martins Junior, que após indicar os pontos de insurgência do recorrente, assim se posiciona:

*No que se refere ao argumento de nulidade do lançamento, em face do suposto reconhecimento de erro material na escrituração do Livro Inventário, em espécie o valor do estoque final de 2001, não merece amparo à tese recursal. porquanto, cediço. no levantamento quantitativo de estoques é feito uma fotografia do montante definido do estoque do contribuinte no seu LRI em determinado momento, sendo impossível, praticamente sete anos depois, tentar se fazer qualquer ajuste extemporâneo. Este, aliás, é o pensamento dominando no seio do CONSEF sobre o tema.*

*Em relação à refutação da não consideração dos valores atinentes aos serviços, melhor sorte não merece o Recurso Voluntário, pois não há nos autos qualquer prova da alegações recursais, nem menos um DAM de recolhimento do imposto municipal sobre Serviços.*

Os autos retornaram a esta relatora em conformidade com as disposições contidas no art. 136, § 1º, III, do RPAF/BA.

## VOTO

O Recurso Voluntário trata exclusivamente da infração 1 do presente Auto de Infração e diz respeito à falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo registro em sua escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados (2003 e 2004), conforme demonstrativos às fls. 9/48.

Preliminarmente entendo ter havido engano do recorrente quando afirmou que esta CJF anulou a Decisão anterior da 2ª JJF pelo fato dela não ter aceitado o argumento de defesa, quanto ao erro material existente no livro Registro de Inventário da empresa. Em qualquer momento tal fato foi cogitado. O que motivou a anulação da Decisão de 1ª Instância foi a omissão existente quanto ao argumento da existência da atividade mista da empresa. Esta omissão foi plenamente preenchida quando do segundo julgamento da 2ª JJF.

Feito esses esclarecimentos iniciais, rejeito o argumento de nulidade da infração ora em lide, pois entendo não ter havido qualquer cerceamento do direito de defesa do recorrente. O Auto de Infração preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte. A acusação fiscal foi devidamente fundamentada mediante demonstrativos e documentos fiscais, tendo o sujeito passivo exercido plenamente o seu direito de defesa e ao contraditório, apresentando suas impugnações ao lançamento fiscal com clareza e precisão. Além do mais, não existe qualquer ponto conflitante na Decisão prolatada pela JJF, conforme se aborda adiante.

Rejeito, igualmente, o pedido de diligência fiscal na forma requerida pela empresa com base no art. 147, I, “a”, do RPAF/BA.

No mérito, o recorrente torna a trazer ao processo os dois argumentos já analisados com precisão e minúcia pela JJF, quais sejam: **a)** por exercer atividade mista, no valor das notas fiscais objeto do lançamento estão incluídas as prestações de serviço; **b)** que não foi considerado o erro material existente no seu Livro de Inventário relativo ao estoque final do exercício de 2001, configurando, inclusive cerceamento do seu direito de defesa.

O recorrente, em relação ao seu primeiro argumento, não trouxe aos autos qualquer prova no sentido de que nos preços de venda das mercadorias estão incluídos os preços dos serviços ditos

prestados. Se, como alega, o recorrente prestou, no período fiscalizado, o serviço de colocação/assentamento de todos os produtos vendidos aos seus clientes, e se o custo dos serviços está embutido no preço de venda, deveria ter apresentado provas do que alega. Inclusive, como bem pontuado pela PGE/Profis, ter trazido aos autos cópias dos DAM com o imposto recolhido ao Município. Além do mais, as cópias das notas fiscais trazidas pela empresa (fls. 75/77) demonstram que as saídas foram de vendas de mercadorias – CFOP 5102, sem qualquer indicação de que nelas foram incluídas quaisquer prestações de serviços.

Diante das determinações do art. 123 e 143, do RPAF/BA não posso acolher o argumento apresentado pelo recorrente.

Em relação ao segundo argumento apresentado pelo recorrente, ressalto de que o livro Registro de Inventário destina-se a arrolar mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem, produtos manufaturados e produtos em fabricação, existentes em um estabelecimento na época do balanço, inclusive os pertencentes ao estabelecimento em poder de terceiros e os pertencentes a terceiros em poder do estabelecimento. Por isto que é obrigatório para todas as empresas que praticam atividades mercantis, de qualquer espécie, com fins de lucro ou não e que tenham como fundamento a compra (e/ou produção) e a venda de mercadorias. Com exceções, todas as empresas estão obrigadas a levantar o seu estoque físico de mercadorias no último dia do ano (final do exercício fiscal) e levar as informações obtidas, em termos de item, quantidade e valor de aquisição, para o livro Registro de Inventário 60 dias após a data do encerramento do balanço E, mesmo não possuindo estoque, a empresa deve escriturá-lo, mencionado, nesta situação e na primeira linha, após preencher o cabeçalho da página, este fato.

E tudo isto decorre do fato de que a apuração fidedigna dos seus saldos impacta na apuração de resultado das empresas no pagamento de tributos federais, estaduais e municipais, sendo certo afirmar que, a confirmação dos saldos de estoque no final do exercício é um dos exames mais corriqueiros de uma auditoria fiscal, diante da relevância que esta informação detém para a consistência de diversas apurações desde a valoração do estoque passando pela determinação do preço final das mercadorias finalizando, por exemplo, com a apuração de resultado do exercício.

Neste contexto, a legislação de regência do ICMS neste Estado obriga o contribuinte a apresentar informações fidedignas. Neste sentido o RICMS/97 dispõe:

*Art. 319. A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.*

*[...]*

*Art. 330. O livro Registro de Inventário, modelo 7 (Anexo 46), destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço (Conv. SINIEF, de 15/12/70).*

*§ 1º O livro Registro de Inventário será utilizado por todos os estabelecimentos que mantiverem mercadorias em estoque.*

*§ 2º No livro referido neste artigo, serão também arrolados, separadamente:*

*I - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem e os produtos manufaturados pertencentes ao estabelecimento, em poder de terceiros;*

*II - as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação, de terceiros, em poder do estabelecimento.*

*§ 3º O arrolamento em cada grupo deverá ser feito:*

*I - segundo a ordenação da tabela prevista na legislação do IPI, sendo que essa exigência não se aplica a estabelecimento comercial não equiparado a industrial;*

*II - de acordo com a situação tributária a que estejam sujeitas as operações com as mercadorias, tais como tributadas, não tributadas, isentas.*

§ 4º Os lançamentos serão feitos nas colunas próprias, da seguinte forma:  
[...]

Por outra banda, a norma tributária prevê procedimentos a serem obedecidos para a retificação ou reconstituição da escrita fiscal, como se extrai do § 6º do art. 319, do RICMS/BA, abaixo transcrito:

§ 6º No tocante à reconstituição da escrita fiscal do contribuinte, observar-se-á o seguinte:

*I - a escrita fiscal somente será reconstituída quando, evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de sanear-la por meio de lançamentos corretivos, for:*

- a) autorizada pela repartição fazendária a que estiver vinculado, a requerimento do contribuinte;*
- b) determinada pelo fisco;*

*II - em qualquer caso, a reconstituição, que se fará em prazo fixado pela repartição fiscal, não eximirá o contribuinte do cumprimento da obrigação principal e das obrigações acessórias, mesmo em relação ao período em que estiver sendo efetuada;*

Portanto, se acaso, houve erro na escrituração dos estoques finais do exercício de 2001 no seu livro Registro de Inventário, o contribuinte, antes da ação fiscal, deveria ter seguido os procedimentos legais e ter solicitado ao fisco a sua reconstituindo e não, após mais de sete anos requerer que este CONSEF tome as providências que a ele são inerentes. Assim, não existe, no específico caso, “*correção em qualquer fase do processo e até mesmo de ofício pelo julgador*”, nem tampouco, ponto conflitante na Decisão prolatada pela JJF. Por fim, as disposições contidas no art. 463, do Código de Processo Civil – CPC aqui não qualquer pertinência a ser aventada.

Por tudo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto para manter inalterada 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 EM PARTE** o Auto de Infração nº **110123.0001/08-4**, lavrado contra **ART PISO COMÉRCIO E DECORAÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$202.740,43**, acrescido das multas de 60% sobre R\$445,44 e 70% sobre R\$202.294,99, previstas no art. 42, incisos II, “f”, VII “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.588,56**, prevista nos incisos IX, e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de outubro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS