

**A. I. Nº** - 207158.0320/11-1  
**AUTUADO** - CIA. HERING  
**AUTUANTE** - MÔNICA MARIA COSTA FERREIRA  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 08.08.2012

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0178-02/12

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. 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. As alegações do autuado não elidiram a acusação fiscal. Infração comprovada. b) 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. Infração subsistente. Preliminar de nulidade rejeitada. Pedido de diligência indeferido. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 30/09/2011, reclama ICMS no total de R\$153.195,94, imputando ao autuado as seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor Histórico: R\$91.432,75 – Multa de 70%;
2. Falta de recolhimento do imposto 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 estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor Histórico: R\$61.763,19 – Multa de 70%;

O autuado apresenta defesa, fls. 201 a 297, logo, alega vício material, citando o art. 142 do CTN que formula o conceito legal do lançamento, definindo este como procedimento administrativo que possui como objetivos: “a) a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária; b) determinação da matéria tributável; c) o cálculo do montante do tributo devido; d) da identificação do sujeito passivo e; e) aplicação da penalidade, se cabível no caso”, sendo que este procedimento compete exclusivamente à autoridade administrativa, assim, o lançamento é entendido como um ato ou uma série de atos de competência vinculada, praticada pela

autoridade fiscal, objetivando verificar a ocorrência do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativamente e quantitativamente a matéria tributável.

Salienta que a fiscalização computou saídas de mercadorias e mercadorias em estoque, como se não houvessem sido realizadas as respectivas entradas, ainda deu entradas de mercadorias como se não houvessem sido realizadas as respectivas saídas, e nem as vinculando ao estoque. Assim, o Auto de Infração demonstrar diversos relatórios poderiam presumir as divergências nos estoques apurados, sua materialidade está com vício insanável, com isso, tais “presunções” não tem cabimento, visto que não representam a verdade dos fatos ocorridos.

Acrescenta que no ano de 2008, se iniciou atividade comercial da empresa, obtendo o respectivo número de Inscrição Estadual no estado da Bahia, habilitando-a a realizar as atividades de compra e venda de mercadorias, sendo que as Indústrias fornecedoras das mercadorias fizeram diversas remessas com suas respectivas notas fiscais para composição de estoque, para posterior venda (saída). A situação do autuado ainda foi agravada pelo fato de ser época de “final de ano”, onde a movimentação comprovadamente aumenta do dobro a até três vezes mais que nos outros períodos. No entanto a fiscalização alega que diversos produtos tiveram saídas no decorrer do ano 2008, mas não possuíam as respectivas entradas, fato que presume uma “omissão” de operações tributáveis, o que é equivocada tal situação, pois diversos produtos relacionados pelo Fisco como comprovadamente omissos de registro fiscal, foram registrados fiscalmente em período diverso ao analisado e levantado.

No caso do produto “Saia”, apurou diferença de 190 peças, pela adoção da seguinte fórmula: “(01) Estoque Inicial + (02) Entradas - (03) Saídas = (04) Estoque Final”, logo teve: “0 + 112 - 94 = 18”, declarado em Estoque Final no livro Registro de Inventário é 208, a diferença de peças é de 190.

Reclama que as 112 peças encontradas pela Fiscalização encontram-se nas seguintes Notas Fiscais de Entradas com as correspondentes quantidades n<sup>os</sup>: 255827 - 14; 256494 - 14; 257079 - 11; 257082 - 11; 649776 - 22; 682167 - 40, porém, existem algumas peças que acabaram por entrar no estoque físico comprovadamente no ano de 2008, ocorrendo registro no livro fiscal em anos posteriores (Anexo II - CDROM) conforme Notas Fiscais n<sup>os</sup>: 268539 - 24 - 12/2010; 271986 - 10 - 01/2009; 648819 - 22 - 02/2009; 648820 - 30 - 09/2011; 721585 - 01 - 01/2009, o que totaliza 87 peças. Assim, afirma que não houve devoluções nem transferência pelas Saídas deste produto, “temos: 0 + 112 + 87 - 94 = 105, declarado em Estoque Final no Livro Registro de Inventário é 208, a diferença de peças é de 103”.

No produto “Bermuda Feminina”, apurou diferença de 234 peças, logo teve: 0 + 118 - 189 = - 71, declarado em Estoque Final no livro Registro de Inventário é 163, a diferença de peças é de 234, sendo que as 118 peças encontradas pela Fiscalização encontram-se nas seguintes Notas Fiscais de Entradas com as correspondentes quantidades n<sup>os</sup>: 649776 - 98; 651909 - 18 e nota de devolução (CNPJ n<sup>o</sup> 78.876.950/0085-80) - 02, porém existem algumas peças que acabaram por entrar no estoque físico comprovadamente no ano de 2008, ocorrendo registro no livro Fiscal em anos posteriores (CDROM), conforme Notas Fiscais n<sup>os</sup>: 648819 - 24 - 02/2009; 648820 - 59 - 09/2011; 648821 - 02 - 12/2010; 649839 - 18 - 01/2009; 709147 - 16 - 01/2009; 731285 - 61 - 01/2009 e 731286 - 31 - 01/2009, totalizou 211, sendo computadas as devoluções e não havendo transferência pelas Saídas deste produto, temos: 0 + 118 + 211 - 189 = 140, declarado em Estoque Final no livro Registro de Inventário é 163, a diferença de peças é de 23.

Fez levantamento de igual procedimento em relação aos produtos: Vestido com diferença de 786; Bermuda Masculina - diferença de 239; Pijama - diferença de 112; Top - diferença de 109; Boné - diferença de 23; Calça Masculina - diferença de 17; Short Feminino - diferença de 457; Kit c/3 peças de Calcinha - diferença de 72; Calça Feminina - diferença de 143; Kit c/2 peças de cueca boxer - diferença de 12; Kit c/2 Calcinha - diferença de 40.

No ano de 2009, alega que há um reflexo na posição dos estoques no ano de 2009, sem modificar, contudo, a realidade dos fatos narrados e que diversas notas fiscais com entrada física e

devidamente registradas no livro Registro de Inventário do autuado entraram neste período, acarretando a quantidade de peças superior anotada pelo Auto de Infração.

Arguiu o mesmo referente ao de 2008, de que a autoridade fiscal presumiu equivocadamente o levantamento, pois produtos relacionados foram registrados fiscalmente em período diverso ao analisado e levantado, tendo o produto: Saia – teve diferença de 89; Bermuda Feminina – diferença de 77; Vestido – diferença de 541; Bermuda Masculina – diferença de 103; Pijama – diferença de 134; Top – diferença de 300; Boné – diferença de 22; Calça Masculina – diferença de 186; Short Feminino – diferença de 177; Kit c/3 peças de Calcinha – diferença de 57; Calça Feminina – diferença de 106; Kit c/2 peças de Cueca Boxer – diferença de 49; Kit c/2 peças de Calcinha – diferença de 33.

Assim, resta clara a presunção equivocada, pois as diferenças encontradas são fruto de uma incorreção fiscal da Requerente, na medida em que por alguns motivos o registro fiscal não ocorreu no tempo hábil esperado, não acarretando, contudo, lesão tributária, sendo demonstrada pelo fato de que o ICMS recolhido a título de “Antecipação de Descredenciados” (Anexo II – CDROM), que comprovadamente entraram fisicamente no ano de 2008, mas que por motivos alheios à vontade, foram registrados em período imediatamente posterior.

Ressaltou que se estabelece na Bahia, mas que possui sede Matriz no Estado de Santa Catarina, onde é realizada toda a Escrita e controle Fiscal, que abrange o lançamento de notas fiscais de entradas e saídas, fechamento fiscal, composição de livros fiscais e controles diversos. Portanto, por razões alheias à vontade, muitos documentos acabaram por ser registrados em momento imediatamente posterior à entrada física da mercadoria, porém, sem causar lesão tributária. Explicou que caso de que as considerações alegadas no Auto de Infração fossem coerentes, ainda assim, o imposto não restaria em prejuízo, dado seu recolhimento antecipado na entrada da mercadoria e o posterior recolhimento do ICMS apurado efetivamente.

Traz à baila dos autos julgados do Egrégio Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (Acórdão 102.47229 de 11/11/2005, Relatora: Conselheira Silvana Mancini Karam), assim, o valor relativo ao lançamento do Auto de Infração apontado pelo demonstrativo de “Auditoria de Estoque” deverão ser excluídos para fins de tributação, por vício material insanável em sua elaboração.

Na questão da não aplicação da presunção legal, diz que segundo NEVES E CASTRO, citado por Carlos Alberto Dabus MALUF, presunção é “a consequência ou ilação *que a lei ou o juiz tira de fato conhecido*, para decidir a existência de outro, que se pretenda provar”. (*Teoria das provas*, p. 333. *Revista Forense*, São Paulo, v 74, n 262, p. 91, abr/jun 1978.). Assim, não pode outro instrumento senão a LEI ou o JUIZ criar uma presunção dita “legal” e pelo disposto, o RICMS/BA (Regulamento do ICMS do estado da Bahia), aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, especialmente em seus arts. 60, II “b” e 936, a figura da “*presunção de omissão de saídas ou de prestações...*”, na qual funda-se a presunção legal de aplicação do presente Auto de Infração, com isso o decreto é um ato do Poder Executivo, que visa regulamentar uma situação específica em âmbito administrativo, mas que não se pode confundir com Lei.

Afirma que a fiscalização está equivocada na construção da presunção para o caso em tela a medida que descoberto de respaldo legal, não pode a Autoridade Autuante pressupor a existência de Fato Gerador de Tributo, pois compete à autoridade fiscal, exclusivamente, a produção de prova material para constituição do crédito tributário. Não produzindo as provas necessárias para constituição do crédito tributário, não pode a Autoridade presumir a existência de Crédito Tributário ao desabrigo da Lei.

Observou que o Auto de Infração possui mais um vício insanável em sua constituição, pois demonstra a inconsistência que persiste apontada por não comprovação, na medida menos gravosa e mais coerente, poderá realizar o acerto das diferenças, utilizando o mesmo critério de cálculo adotado. Juntou tabelas (1, 2, 3 e 4) demonstrativas referentes aos exercícios de 2008 e 2009, contendo, cada tabela, o tipo da mercadoria, a quantidade, o preço, o total base da

mercadoria e destacando a base de cálculo e o ICMS a recolher (17%), pois verificou que há necessidade de acertar o lançamento.

Pede o cancelamento do Auto de Infração.

A autuante presta informação fiscal, de fls. 502/504, afirmando que a infração apurada ocorreu em razão de ter havido omissão de saída de mercadorias tributáveis. Tal omissão foi apurada através de “Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadoria”, tendo-se efetuado a contagem de diversos itens do movimento da empresa nos exercícios de 2008 e 2009 e, para se efetuar este levantamento, tomou-se por base a contagem das mercadorias contidas nos seguintes documentos: “- *Notas fiscais de entradas (vide levantamento às folhas 08 a 14 – 2008 e 23 a 61 - 2009); - Cupons fiscais e notas fiscais de saída (vide levantamento às folhas 15 a 18 – 2008 e 62 a 69 - 2009); - Cálculo do preço unitário médio (vide levantamento às folhas 19 a 22 – 2008 e 70 a 75 - 2009); - Inventário inicial e final – exercícios 2008 e 2009 (vide cópias às folhas 76 a 194)*”. Diz ainda que uma simples operação aritmética dá exatamente as quantidades de mercadorias omitidas: “*ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – ESTOQUE FINAL = SAIDAS REAIS - SAIDAS REAIS – SAIDAS COM NOTAS FISCAIS = SAIDAS SEM NOTAS FISCAIS OU ENTRADAS SEM NOTAS FISCAIS*”.

Esclarece que constatou no exercício de 2008 quantidades das mercadorias inventariadas no estoque de 31/12/2008 são significativamente superiores ao total das mercadorias que entraram no estabelecimento através de notas fiscais. Tal fato resultou na cobrança de omissão de saída, fruto de entradas sem notas, sendo verificada claramente a omissão no demonstrativo de estoque à fl. 06 do PAF.

Faz alusão sobre a alegação do contribuinte de que as mercadorias foram registradas nos anos seguintes, podendo ser verificar através das cópias das notas fiscais, anexadas ao PAF e que essas notas não só foram registradas no livro de entradas nos exercícios subsequentes como também elas entraram no estabelecimento depois de 31/12/2008, no entanto, não acredita em tal situação, pois as mercadorias foram registradas e computadas no estoque de 31/12/2008, sendo assim, as diferenças apuradas através do “Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadorias” são um reflexo de entradas sem notas.

Reproduziu planilhas apresentadas pelo contribuinte em que foram complementadas as informações, acrescentando a data de emissão da nota no fornecedor e a data de entrada, a fim de demonstrar que tais mercadorias não poderiam fazer parte do inventário de 2008 uma vez que entraram no estabelecimento nos exercícios subsequentes, ou seja, 2009, 2010 e até 2011. A planilha abaixo, por exemplo, originalmente à fl. 208 do PAF contém a Nota Fiscal nº 648820, cuja entrada se deu em 16/09/2011 e o seu registro no Livro de Entradas somente em setembro de 2011, ou seja, quase dois anos depois e as mercadorias foram inventariadas no estoque de 31/12/2008. Afirma que o mesmo se repete com todas as outras notas cujas entradas e registros se deram nos exercícios seguintes:

Emitente	Nota Fiscal	Quantidade	Registro	Emissão	Entrada
78.876.950/0001-71	648819	24	02/2009	05/11/2008	27/02/2009
78.876.950/0001-71	648820	59	09/2011	05/11/2008	16/09/2011
78.876.950/0001-71	648821	02	12/2010	05/11/2008	17/12/2010
78.876.950/0001-71	649839	18	01/2009	05/11/2008	30/01/2009
78.876.950/0001-71	709147	16	01/2009	06/12/2008	15/01/2009
78.876.950/0001-71	731285	61	01/2009	19/12/2008	15/01/2009
78.876.950/0001-71	731286	31	01/2009	19/12/2008	15/01/2009
TOTAL		211			

Nesta outra planilha, por exemplo, a Nota Fiscal nº 648820 entrou no estabelecimento e teve o seu registro somente em setembro de 2011. Assim como todas as outras que tiveram suas entradas e registros em 2009 e 2010:

Emitente	Nota Fiscal	Quantidade	Registro	Emissão	Entrada
----------	-------------	------------	----------	---------	---------

78.876.950/0053-00	268539	24	12/2010	12/12/2008	15/12/2010
78.876.950/0053-00	271986	10	01/2009	21/12/2008	15/01/2009
78.876.950/0001-71	648819	22	02/2009	05/11/2008	27/02/2009
78.876.950/0001-71	648820	30	09/2011	05/11/2008	16/09/2011
78.876.950/0001-71	721585	01	01/2009	12/12/2008	30/01/2009
TOTAL		87			

Salienta que esse procedimento pode ser constatado nas planilhas e com as notas fiscais as quais o autuado se refere para justificar parte da diferença apurada e que também, pode ser constatado que mesmo se as entradas de tais mercadorias fossem contadas no exercício de 2008 e compensadas em 2009, ainda assim seria apurada omissão de saída, nos dois exercícios, como demonstra e reconhece o próprio contribuinte nas planilhas apresentadas às fls. 205 a 246 do PAF.

Verificou, inclusive, que nos demonstrativos apresentados as fls. 244 a 247 que o contribuinte reconhece as diferenças e os ICMS devidos nos valores de R\$22.985,63 em 2008 e R\$19.092,14 em 2009, totalizando R\$42.077,77.

Pede pela Procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O lançamento de ofício, ora impugnado, traz a exigência de duas infrações, por descumprimento de obrigação principal, devidamente relatadas.

Cabe, preliminarmente, consignar que não foi verificada qualquer violação ao art. 142 do CTN, vez que a autoridade administrativa constituiu o crédito tributário pelo lançamento, identificando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável, calculando o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo e aplicando a penalidade cabível.

O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, efetuado pelo autuante, apurou a presunção de omissão de saídas na infração 01, pois 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 (saídas com notas maiores do que as saídas reais). Quanto a essa infração, está amparada na alínea inciso IV, § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, ao determinar, salvo prova em contrário, por presunção de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar a ocorrência de entradas de mercadorias ou bens não registradas. Estando aí indicada a fundamentação legal e não apenas regulamentar.

Na infração 02 foram apuradas simplesmente as omissões de saídas, uma vez que 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 (saídas reais maiores do que as saídas com notas).

O levantamento tomou como base a contagem das mercadorias contidas nas “- *Notas fiscais de entradas (vide levantamento às folhas 08 a 14 – 2008 e 23 a 61 - 2009); - Cupons fiscais e notas fiscais de saída (vide levantamento às folhas 15 a 18 – 2008 e 62 a 69 - 2009); - Cálculo do preço unitário médio (vide levantamento às folhas 19 a 22 – 2008 e 70 a 75 - 2009); - Inventário inicial e final – exercícios 2008 e 2009 (vide cópias às folhas 76 a 194)*”.

Conforme o autuante esclarece a apuração das omissões obedece aos seguintes cálculos: “*ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – ESTOQUE FINAL = SAIDAS REAIS - SAIDAS REAIS – SAIDAS COM NOTAS FISCAIS = SAIDAS SEM NOTAS FISCAIS OU ENTRADAS SEM NOTAS FISCAIS*”.

O autuado reconhece parcialmente as exigências, conforme demonstrativos apresentados as fls. 244 a 247, o ICMS devido nos valores de R\$22.985,63 em 2008 e R\$19.092,14 em 2009, totalizando R\$42.077,77, apresentando defesa com a contestação das omissões não acolhidas.

Quanto à alegação do autuado de que as mercadorias foram registradas nos anos seguintes e que as notas anexadas ao PAF foram registradas e computadas no estoque de 31/12/2008, o autuante demonstra que tais mercadorias não poderiam fazer parte do inventário de 2008, conforme alega o autuado, uma vez que entraram no estabelecimento nos exercícios subsequentes, ou seja, 2009, 2010 e até 2011.

O autuante destaca, por exemplo, na planilha que reproduziu à fl. 503, já relatada, que a Nota Fiscal nº 648820, cuja emissão consta em 05/11/2008, a entrada se deu em 16/09/2011 e o seu registro no Livro de Entradas em setembro de 2011, ou seja, quase dois anos depois, ocorrendo o mesmo com as outras notas cujas entradas e registros se deram nos exercícios seguintes.

Em outra planilha, à fl. 504, a Nota Fiscal nº 648820 entrou no estabelecimento e teve o seu registro somente em setembro de 2011, conforme planilha reproduzida pelo autuante em sua informação fiscal, já consignada no relatório. Assim, como todas as outras que tiveram suas entradas e registros em 2009 e 2010. Esse procedimento pode ser constatado nos demais casos onde o autuado procura justificar parte da diferença apurada.

Assim, não acolho as arguições do autuado, cabendo a manutenção das infrações 01 e 02.

Diante do exposto, 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 **207158.0320/11-1**, lavrado contra **CIA. HERING**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$153.195,94**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de julho de 2012.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR