

**PROCESSO** - A. I. N° 102148.0001/11-0  
**RECORENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e TEXTO EQUIPAMENTOS PARA ESCRITÓRIO LTDA.  
**RECORRIDAS** - TEXTO EQUIPAMENTOS PARA ESCRITÓRIO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF nº 0104-03/12  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**INTERNET** - 04.07.2013

**3<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0243-13/13**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Está demonstrada a existência de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias nos exercícios de 2007 e de 2008. No cálculo do imposto foi tomada por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. Refeitos os cálculos, em face dos pontos questionados pelo sujeito passivo, o autuante majorou o valor de imposto cobrado relativo ao exercício de 2007 e reduziu o valor do imposto a ser lançado em relação ao exercício de 2008, situações acatadas pela JJF. Modificada a decisão de base para restabelecer o valor menor originalmente lançado no Auto de Infração para 2007 e mantida da decisão da JJF quanto à redução relativa ao exercício de 2008. Negado o pedido para realização de novas diligências. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 102148.0001/11-0, lavrado em 31/03/2011 para exigir ICMS acrescido de multas percentuais, e aplicar penalidades por descumprimento de obrigações tributárias acessórias, em razão de sete irregularidades, das quais apenas a imputação 6 é objeto tanto da impugnação originária quanto dos recursos ora em análise:

INFRAÇÃO 6. Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2007 e 2008), levando-se em conta, para o cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário, o valor das saídas, sendo lançado imposto nos valores históricos de R\$19.393,16 para o exercício de 2007, e de R\$165.644,35 para o exercício de 2008, totalizando R\$185.037,51 para a acusação, montante acrescido da multa de 70%.

O Fisco acostou, às fls. 07 a 451 (volumes I e II), documentos que consistem, dentre outros, em demonstrativos do levantamento fiscal realizado e cópias de notas fiscais.

O autuado impugnou o item 6 do lançamento de ofício às fls. 458 a 465 (volume III). Acostou documentos às fls. 466 a 822.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 824 a 827 (volume IV) acatando parcialmente as razões defensivas e majorando de R\$19.393,16 para R\$19.423,33 o valor do imposto a ser exigido para 2007, reduzindo de R\$165.64,35 para R\$39.800,30 o montante de imposto exigido para 2008, mantendo as demais acusações tal como originariamente lançadas no Auto de Infração. Acostou novos demonstrativos às fls. 828 a 905.

A JJF, às fls. 912 a 914, considerando que o fiscal autuante não havia sido suficientemente claro quanto ao critério adotado na revisão efetuada por ocasião da informação prestada, determinou a remessa dos autos em diligência para que o autuante prestasse esclarecimentos naquele sentido. O digno Relator da JJF, em seu descriptivo dos fatos do processo, esclareceu que “*Na mesma diligência, considerando-se que ao prestar a informação o autuante havia feito menção às Notas Fiscais dos CFOPs 5.949 e 6.949, dizendo que levou em conta aquelas em que a descrição da mercadoria registrada no livro de Inventário é “a mesma” constante na Nota Fiscal, e considerando-se, ainda, que, em tese, uma “mesma” mercadoria pode ter nomenclatura, referências ou especificações diferentes, em função da marca, tipo, tamanho e outras características, e tendo em vista a possibilidade de se proceder ao agrupamento de itens semelhantes, por gênero, de acordo com a faculdade prevista no art. 3º, III, da Portaria nº 445/98, em caso de dificuldade de identificação precisa das mercadorias por “espécies” ou “tipos”, foi solicitado que o fiscal autuante, cotejando a descrição constante no Registro de Inventário com a descrição constante nas Notas Fiscais, refizesse os cálculos seguindo a orientação do retrocitado dispositivo daquela portaria. Também na mesma diligência foi solicitado que o autuante prestasse esclarecimentos quanto à aplicação da MVA, em face dos aspectos assinalados.*”

Em atendimento à solicitação de diligência o autuante prestou informação às fls. 917 a 940 acerca da imputação 06 observando que a base de cálculo do ICMS e a MVA para omissões de saída estão previstas no art. 60 do RICMS/BA, que transcreveu. Ressaltou que a MVA de 25% está prevista no anexo 89. Informou as providências que adotou visando ao cumprimento da diligência. Expôs sua opinião acerca dos pontos que especificou. Comentou os principais elementos encontrados nos documentos que passou a apontar, relativamente aos exercícios de 2007 e 2008. Apresentou, à fl. 939, quadro demonstrativo indicando os valores originariamente lançados, os valores remanescentes por ocasião da informação fiscal e os valores apurados em cumprimento à diligência, dividindo o débito de 2007 em uma parcela de R\$3.715,79 relativo a omissão de saídas tributáveis e uma de R\$27.49,84 relativo a entradas; e para o exercício de 2008 encontrando o valor de R\$5.471,73 para omissões de saídas e de R\$90.430,93 para omissões de entradas. Juntou documentos às fls. 941 a 5952 (volumes IV a XVI).

Intimado acerca do resultado da diligência, o contribuinte manifestou-se às fls. 5955 a 5958 insurgindo-se contra a mesma.

O fiscal autuante pronunciou-se às fls. 5961 a 5963 mantendo os termos de sua última informação fiscal.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0104-03/12, às fls. 5965 a 5970. Em seu voto assim se expressa o digno Relator quanto à Infração 06, impugnada:

#### VOTO

*Este Auto de Infração é composto de 7 lançamentos. Foi impugnado apenas o 6º lançamento, que diz respeito a falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, em face da apuração de diferenças tanto de entradas quanto de saídas de mercadorias nos exercícios de 2007 e 2008, fato esse apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, o valor das saídas.*

Diante dos pontos questionados pelo autuado, o fiscal autuante refez os cálculos, acatando as reclamações quanto aos CFOPs 5.949 e 6.949 e quanto à redução de base de cálculo prevista no art. 1º do Decreto nº 10.316/07. O autuante não acatou a alegação de que tivesse havido mercadorias utilizadas na prestação de serviços, e observou que a aplicação da MVA de 25% tem previsão legal. Refez os cálculos, passando o valor do imposto relativo ao exercício de 2007 a ser de R\$ 19.423,33 e o importo relativo a 2008 a ser de R\$ 39.800,30.

*Na fase de instrução, esta Junta, considerando que o fiscal autuante não havia sido suficientemente claro quanto ao critério adotado na revisão efetuada por ocasião da informação prestada, determinou a remessa dos autos em diligência a fim de que o autuante prestasse esclarecimentos. Na mesma diligência, considerando que ao prestar a informação o autuante havia dito que levara em conta apenas as Notas Fiscais em que a descrição da mercadoria registrada no livro de Inventário fosse “a mesma” constante na Nota Fiscal, e considerando, ainda, que, em tese, uma “mesma” mercadoria pode ter nomenclatura, referências ou especificações diferentes, em função da marca, tipo, tamanho e outras características, solicitou que o fiscal autuante refizesse o levantamento agrupando os itens de mercadorias semelhantes, por gênero.*

Tal providência não foi suscitada pelo autuado. Foi esta Junta que decidiu solicitar o agrupamento, em face da forma como havia se expressado a autoridade fiscal. O agrupamento de mercadorias por gênero é uma medida excepcional, prevista no art. 3º, III, da Portaria nº 445/98, em caso de dificuldade de identificação precisa das mercadorias por “espécies” ou “tipos”.

*Em princípio, o levantamento quantitativo deve ser feito por espécies de mercadorias, conforme foi feito neste Auto. Em certos casos, em caráter excepcional, é razoável o levantamento quantitativo por gênero, e não por espécies, como forma de se fazer justiça quando o contribuinte não é suficientemente organizado, pois é compreensível que haja eventuais erros ou omissões na especificação das mercadorias no inventário ou na emissão dos documentos de saída, em função ainda das especificações dos documentos de entrada.*

Entretanto, no caso em exame, em virtude da forma como o fiscal autuante se expressou na informação, este órgão julgador foi induzido a supor que se devesse efetuar o levantamento por gênero, e não por espécie, porém, feito isso, ficou patente que a diligência solicitada por esta Junta foi inadequada, pois a mudança de critério terminou desvirtuando totalmente o levantamento fiscal, de tal forma que o processo, que tinha apenas dois volumes, retornou da diligência com quatorze volumes, restando fora de dúvida que foram incluídos elementos relativos a mercadorias “similares” mas que nada tinham a ver com o levantamento originariamente efetuado pela autoridade fiscal.

*Por essas razões, deixo de levar em conta o agrupamento dos itens por gênero.*

*Hão de prevalecer os elementos que vieram aos autos por ocasião da informação fiscal, de acordo com o quadro-resumo à fl. 827, passando o imposto relativo ao exercício de 2007 a ser de R\$ 19.423,33, e o do exercício de 2008 a ser de R\$ 39.800,30, totalizando o imposto do item 6º a quantia de R\$ 59.223,63.*

*O autuado alegou que ainda haveria mercadorias que foram utilizadas na prestação de serviços. Não provou.*

*Os demais lançamentos não foram impugnados.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

A Junta recorreu de ofício da decisão nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

Inconformado com a decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 5980 a 5989 reproduzindo as suas alegações da impugnação originária quanto à insurgência relativa à imputação 6. Alega que este lançamento seria improcedente e mereceria reforma a decisão *a quo*. Diz que a autuação continha vícios e a diligência teria sido realizada em desconformidade com a legislação. Cita juristas. Diz que o autuante e a Junta deveriam “ter permitido à Interessada esclarecer as razões pelas quais há descompasso entre o quantitativo de ingresso e de saída. Apresentada a justificativa e provada perante a Colenda Junta de Julgamento, tal justificativa foi totalmente deixada de lado. Isso é de grande relevo porque parcela significativa das mercadorias que ingressaram no estabelecimento foram utilizadas como insumos na prestação de serviço que constitui a principal atividade da Interessada.”

Diz que o autuante pontuou que ele, contribuinte, realiza a venda de papel e cartuchos, “mascarada” através de prestação de serviço de reprografia e impressão, e que isto seria “vazio de sentido e fundamento.” Que na prestação de serviço de impressão e reprografia entrega o produto final, texto impresso ou copiado, e isto importaria na transformação do papel virgem e

da tinta contida no *tonner*, por meio de processo mecânico levado a efeito por máquina específica, pelo que *tonner* e papel seriam consumidos na elaboração da cópia e do impresso.

Diz que “*a remuneração da Interessada não tem como base o preço ou o quantitativo individualmente considerados dos tonner's empregados ou do papel, mas, da cópia ou impressão.*”

Diz que os serviços que descreve seriam tributados pelo ISSQN, e os insumos não podem ser tributados. Cita jurista. Fala sobre presunção, cita seu contrato social, e diz que o percentual de 25% de MVA aplicada no cálculo do preço médio só o poderia ser se no levantamento fiscal houvesse mercadorias sujeitas à antecipação tributária, e que as que são objeto do lançamento não o são.

Aduz que deveria haver diligências na busca da verdade material e que não praticou a infração descrita no Item 06 do Auto de Infração, pelo que deveria ser reformada a decisão de primeira instância.

O contribuinte conclui pedindo o conhecimento e Provimento do Recurso Voluntário interposto, com a reforma da decisão de base para ser proferido julgamento pela improcedência da autuação, sucessivamente pedindo que fosse declarada a nulidade da autuação.

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância.

Preliminarmente, no que tange ao pedido de declaração de nulidade do presente lançamento de ofício verifico que, tal como já devidamente apreciado no julgamento de Primeira Instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99. Observo ainda o contribuinte parcelou parte do débito originalmente lançado, confessando a procedência parcial da autuação, descabendo o pedido de nulidade quanto aos itens confessados.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo. Arguição de nulidade rejeitada.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de ilegalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB.

Ressalto que as multas aplicadas, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Ainda preliminarmente, indefiro o pedido de realização de novas diligências, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA, em razão de que as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento.

No mérito, quanto ao Recurso de Ofício não merece reparo a decisão objeto do recurso.

As reduções de valores de débito tributário realizadas quanto ao exercício de 2008 o foram em virtude de o autuante ter acatado algumas das alegações defensivas, como bem detalha em sede de informação fiscal, a exemplo de passar a considerar operações que de fato estavam

acobertadas por notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, bem como excluir, do levantamento, operações com CFOP 5.949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, e CFOP 6.949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, quando a descrição das mercadorias nas notas fiscais coincidia com a descrição encontrada no livro Registro de Inventário; bem como o Fisco também acatou a alegação defensiva no sentido de que deveria ser considerada a redução, veiculada no art. 1º, do Decreto Estadual nº 10.316/2007, para efeito de apuração do ICMS devido relativamente ao exercício de 2008. Observo, por oportuno, que este Decreto trata, dentre outros vários pontos, também de benefício da redução da base de cálculo do imposto nas operações internas com suprimentos de uso em informática para armazenamento de dados e impressão.

Assim, embasada na legislação a retificação do lançamento fiscal, reduzindo o valor do débito originalmente lançado para o exercício de 2008, correção esta acatada pela e. Junta, não merece provimento o Recurso de Ofício.

#### Passo à análise do Recurso Voluntário.

De pronto assinalo que o contribuinte, com IE nº 42.795.986 neste Estado, tendo requerido sua inscrição com a atividade econômica principal sob código 4751201, “comércio varejista especializado de equipamentos e suprimentos de informática”, com CNAEs secundárias “4789007 - Comércio varejista de equipamentos para escritório”, “6311900 - Tratamento de dados, provedores de serviços de aplicação e serviços de hospedagem na internet”, “7733100 - Aluguel de máquinas e equipamentos para escritórios”, “8219901 – Fotocópias”, e “9521500 - Reparação e manutenção de equipamentos eletroeletrônicos de uso pessoal e doméstico”, de fato informou documentalmente, a esta SEFAZ, que comercializaria vendendo os produtos objeto do levantamento quantitativo realizado, descabendo as alegações recursais, nunca provadas nos autos deste processo, em contrário.

Quanto ao percentual de Margem de Valor Adicionado – MVA utilizado pelo Fisco no cálculo do preço médio das operações de saídas, assiste integral razão à e. Junta quando acata o exposto pelo autuante na informação fiscal, no sentido de que a base de cálculo do imposto a ser lançado e a MVA para auditoria de levantamento quantitativo de estoque, omissões de saída, estavam previstas na redação então vigente no artigo 60 do RICMS/BA:

*RICMS/BA:*

*Art. 60. A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:*

*II – tratando-se de diferença apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria:*

*a) apurando-se omissão de saídas:*

*(...)*

*2 – inexistindo comercialização da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, **acrescido da margem de valor adicionado constante do Anexo 88**, na hipótese de ser enquadrada no regime de substituição tributária ou do Anexo 89 nos demais casos;*

*3 – inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado, atualizado monetariamente na forma prevista no artigo 137 e **acrescido da margem de valor adicionado constante do Anexo 88**, na hipótese da mercadoria ser enquadrada no regime de substituição tributária ou do Anexo 89 nos demais casos;*

*4 - inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio das entradas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido adquirida no período fiscalizado, **acrescido da margem de valor adicionado constante do Anexo 88**, na hipótese da mercadoria ser enquadrada no regime de substituição tributária ou do Anexo 89 nos demais casos;*  
*(grifos nossos)*

O percentual de MVA mencionado *in fine* nos itens 2 a 4 do inciso II do artigo 60 do RICMS/BA é previsto no item 5 do seu Anexo 89 como 25%. Ademais, este percentual de 25% considerado pelo Fisco é o mesmo percentual previsto no item 5 do Anexo II da Lei nº 7.014/96, portanto não o excede. Por conseguinte, correto o raciocínio do Fisco, e a forma de apuração da base de cálculo das omissões apuradas.

Assinalo, contudo, que o autuante ao prestar informação fiscal, considerando documentos e explicações do contribuinte, retificou os seus cálculos, do que resultou majorado o débito reativo ao exercício de 2007, para a Infração 06, em R\$30,17. Uma vez que tal aumento implicou agravamento do valor relativo à imputação no que tange à base de cálculo originalmente encontrada, entendo que mesmo em se tratando de correção de dados apurados na ação fiscal, a cobrança da parte excedente daquela que fora originalmente constituída no lançamento de ofício só poderia ser objeto de novo lançamento. Por este motivo, voto no sentido da reforma parcial da decisão de base quanto à Infração 6, que entendo ser parcialmente procedente, mas no valor histórico total de R\$59.193,46, acatando a decisão de base em relação à redução do débito relativo ao exercício de 2008 para R\$ 39.800,30, e não acatando a majoração em relação ao exercício de 2007, mantendo o débito originalmente lançado para este exercício de 2007 em R\$19.393,16, conforme originalmente lançado na imputação 06 do Auto de Infração.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário quanto ao valor histórico a ser lançado para o exercido de 2007 na imputação 6, que volta a ser de R\$19.393,16, assim modificando-se a Decisão recorrida, que julgara PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no montante de R\$80.344,97, e que continua a ser PROCEDENTE EM PARTE, mas no valor total de R\$80.314,80, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos e intimado o autuado para efetuar o pagamento do valor remanescente relativo ao débito tributário originalmente lançado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 102148.0001/11-0, lavrado contra TEXTO EQUIPAMENTOS PARA ESCRITÓRIO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$80.314,80, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$21.121,34 e de 70% sobre R\$59.193,46, previstas à época dos fatos geradores no art. 42, incisos II, “F”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$4.970,93, previstas nos incisos IX, XI, XV, “d” e XVIII, “c”, do art. 42, da supracitada lei, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2013.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS