

A. I. Nº - 203459.0052/13-1  
AUTUADO - M SHOP COMERCIAL LTDA.  
AUTUANTE - RICARDO FRANCA PESSOA  
ORIGEM - INFAZ VAREJO  
INTERNET - 17.06.2014

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0113-02/14

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **b)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. DIFERENÇA DE ENTRADA MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA QUE AS SAÍDAS. A tributação nesse caso deve recair sobre a diferença de maior expressão monetária, a de entradas. Defesa apresentou documentos fiscais comprovando que as imputações são parcialmente improcedentes, fato acolhido pelo autuante, quando da informação fiscal. Refeitos os cálculos. Infrações parcialmente caracterizadas. Negados os pedidos de diligência. Não apreciadas a questão de inconstitucionalidade. Afastadas arguições de nulidades. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 20/12/2013, para constituir o crédito tributário ao ICMS no valor histórico de R\$107.373,81 em razão de:

INFRAÇÃO 01 – 04.05.01 – 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 (2011). Valor histórico R\$42.199,59.

INFRAÇÃO 02 – 04.05.05 – Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - 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 no mesmo exercício (2010 e 2012). Valor da infração R\$65.174,22.

O autuado às folhas 135 a 186, ao impugnar o lançamento tributário alegou existência de vícios de nulidade, passando a apontá-los.

*“II.a - Da nulidade da autuação face a ausência de delimitação material da Ordem de Serviço Fiscal (OSF). Da exigência / fiscalização / lançamento de tributos não discriminados na OSF”*

Aduz que não se consegue identificar com clareza e precisão, as situações abaixo elencadas:

- I) - Qual o período a ser fiscalizado?
- II) - Quais tributos serão fiscalizados/analísados?

Assim, entende o autuado que o vício na indicação dos tributos e períodos a serem fiscalizados, como ocorrido *in casu*, é fator gerador da nulidade da “OSF” e, conseqüentemente, da própria lavratura fiscal.

Conclui que há que ser anulada a “*Ordem de Serviço Fiscal (OSF)*”, resultando, como natural consequência, o cancelamento deste AI, por absoluta falta de legítimo instrumento fiscal-administrativo a validar sua constituição, *in casu*, a própria “*OSF*”.

*I.b.1 - Da invalidade de lavratura de Auto de Infração (AI) que não preencha os requisitos básicos de legitimidade do lançamento. Dos efeitos da nula OSF (Ordem de Serviço Fiscal).*

Tece comentário sobre lançamento tributário, citando artigos 141 e 142 do CTN.

Argumenta: “Assim, se deve ser discriminado todos os atos levados a efeito pela autoridade fiscal, pois É INDISCUTÍVEL QUE OS ELEMENTOS CONSTANTES NO PERÍODO FOMALIZADO NESTE OSF DEVEM SER CUMPRIDOS, COM A CONSUMAÇÃO DE TODOS OS ATOS A CARGO DA FISCALIZAÇÃO.”

*I.b.2 - Do viciado procedimento fiscal - Da ofensa praticada pelo fisco, in casu, aos primados da fé-pública*

Diz que:

*“Está, pois, viciado o combatido procedimento fiscal, tanto pela inadmissível ilegitimidade dos tributos exigidos que não estão adstritos a Ordem de Serviço Fiscal (OSF) regularmente emitida e notificada ao contribuinte / impugnante, quanto por estar tendenciosamente utilizada a fé-pública nestes autos administrativos de forma contrária aos primados da boa-fé.*

*Óbvio o vício de procedimento fiscal, inclusive, por possuir o Sr. Auditor Fiscal várias modalidades hábeis à regularizar (dentro da própria fiscalização) a ocorrência ora descrita quanto aos termos da Ordem de Serviço Fiscal (OSF), inclusive, notificando o contribuinte/impugnante de tal fato (em tempo hábil).”*

*I.b.3 - Do cerceamento de defesa do contribuinte. Da ofensa aos primados da ampla defesa e do contraditório na esfera administrativa. Dos paradigmas dos Tribunais Administrativos Pátrios*

Diz ser imperiosa a exata indicação dos dispositivos legais que determinam a natureza e origens da cobrança fiscal, inclusive para impedir cerceamento de defesa e via de consequência a nulidade de todo o processado. Aduz que nenhuma menção foi feita ao dispositivo específico da suposta irregularidade, caracterizando cerceamento de defesa, além de nulidade formal.

Em relação à infração 01, afirma que não é devida a plenitude do quanto cobrado neste AI, sendo que está sendo disponibilizado à autoridade fiscal toda a documentação necessária à constatação de tal assertiva.

Aduz que as omissões apontadas pelo Fisco em sua autuação são compostas da diferença entre as colunas Saídas Reais e Saídas com Nota Fiscal, conforme Demonstrativo de cálculo das omissões anexo ao Auto, totalizando R\$248.232,88 (ano 2011) de base de cálculo. Assim, elaborou uma planilha demonstrando que a quantidade constante na coluna Saídas Reais, foram acobertadas por documentos fiscais.

Esclarece que na primeira aba, encontra-se resumo demonstrando a diferença entre o apontado pelo fiscal e as informações encontradas em nossa escrita fiscal (Inventários, relatórios de movimentação de produtos, livros fiscais), citando exemplos às folhas 154.

Informa que na linha “*Levantamento fiscalização*”, está transcrita os apontamentos do Fisco conforme Demonstrativo de cálculo das omissões. Na linha seguinte, “*Justificativa MShop*”, demonstra-se o que é encontrado nos registros da empresa. As células pintadas de vermelho são as que efetivamente apresentam divergências entre o levantamento do fisco e o da empresa. E nas linhas abaixo, apresenta um resumo da quantidade de produtos que saíram de fato, ajustes de estoque (mercadoria danificadas, objeto de roubo, etc.) total da quantidade de documentos fiscais emitidos e tipo de documento fiscal (Nota fiscal ou Cupom fiscal), bem como os códigos fiscais de operação.

Às folhas 155 e 156, apresenta uma relação dos CFOP (código fiscal de operação).

À folha 157, apresenta tabela com um exemplo do equívoco realizado pela autoridade fiscal, situação que espelha a totalidade do lançamento, pois, com base nos ajustes de estoque, decorrentes de quebra e roubo, que foram feitos sem registro ou documento fiscal, chega-se a um valor de base de cálculo R\$36.596,66 e não R\$248.232,88 apontado pelo fisco.

Em relação à infração 02, menciona:

*“Ora, apesar da considerável quantidade de páginas, recheadas de figuras, planilhas, grifos, negritos e outros recursos visuais, é certo que tal o relatório da autuação, data venia, padece pela superficialidade, pelo preconceito e pelo total e absoluto desrespeito com a legislação em vigor.*

*Mas a pior mazela que aflige tal relatório é o total abandono da serenidade, equilíbrio, discernimento e impessoalidade que devem estar sempre presentes no trabalho Fiscal.”*

Aduz que, em referente ao ano de 2012, as omissões apontadas pelo Fisco também são compostas da diferença entre as colunas Saídas Reais e Saídas com Nota Fiscal, conforme Demonstrativo de cálculo das omissões anexo ao Auto, totalizando R\$136.386,47 de base de cálculo. A coluna Saídas com NF apresenta um número de documentos fiscais emitidos maior que a movimentação física do produto e este fato ocorre porque são emitidas notas fiscais, cujos códigos não movimentam estoque:

**a) 5.929/6.929:** São notas fiscais emitidas em conjunto com o cupom fiscal. Tanto que em Dados adicionais, encontramos referência ao cupom fiscal emitido que é o documento que movimenta o estoque. As notas fiscais com este CFOP 5.929/6.929 são emitidas apenas quando os clientes exigem, ou para acompanhar o transporte de mercadoria quando o cliente não retira o produto na mesma hora.

**b) 5.922/6.922 :** É emitida apenas para receber do cliente o valor do produto porque a entrega será efetuada em ocasião posterior. O que movimenta o estoque é o CFOP 5.117/6.117, cuja nota emitida é que acompanhará a mercadoria até o seu destino final.

**c) 5.949/6.949:** Geralmente utilizamos este CFOP como entrega de presentes. O cliente compra a mercadoria, a loja emite um cupom fiscal para este tipo de venda e o cliente solicita que seja entregue para uma outra pessoa como presente. O cupom fiscal é o que movimenta o estoque neste caso também.

Salienta que, assim como no item Infração 01, elabora resumos e planilhas demonstrando a relação de documentos emitidos e ajustes de estoque efetuados no ano de 2012, chegando a um montante de R\$5.807,52 de base de cálculo decorrente de ajuste de estoque e não R\$ 136.386,47 conforme apontou o Fisco.

Requer a realização de diligências.

Argumenta que, desde que não sanada tal falha, deve ser reconhecida a respectiva nulidade.

Tece comentários sobre revisão de ofício e do ônus da prova.

Ressalta que a presunção elaborada é absolutamente vedada em nosso ordenamento jurídico.

Aduz que a multa é desproporcional havendo ofensa aos valores consagrados constitucionalmente, citando decisões do STF e STJ.

Volta a tratar de nulidade, alegando que o ato administrativo desmotivado cerceia o direito de defesa do contribuinte.

Requer recálculo das multas punitivas e dos juros moratórios devidos, face aos erros na majoração das bases de cálculo/alíquotas aplicadas.

Ao final, requer pela nulidade da autuação e destaca que as comunicações advindas do expediente administrativo poderão ser encaminhadas ao escritório profissional dos patronos dos manifestantes no endereço indicado.

O autuante, fls. 2.710 a 2.712, ao prestar a informação fiscal, diz que o contribuinte apresenta defesa relativa a autuação que apurou falta de recolhimento de ICMS, nos exercícios de 2010 a 2012, apurada através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado, reconhecendo parte da autuação.

Aduz que, numa petição de defesa extremamente prolixa com 51 laudas, trazendo a marca da deselegância, pois afirma que o trabalho fiscal é superficial, preconceituoso, desequilibrado, sofismático, dentre outros impropérios, folhas 160 e 161. E, ainda, trata o agente fiscal, reiteradamente, como se fosse do sexo feminino, vide folhas 152 e 158, não se pode afirmar se por deboche ou falta de atenção, tendendo mais à falta de atenção, já que em dois outros pontos, folhas 151 e 159, trata o lançamento efetuado como se fosse do INSS, ou seja, a peça é tão confusa que o próprio defendente se atrapalha, se perde ao ponto de não saber ao certo com quem, e do que está tratando.

Afere que chega ao ponto de produzir extensa argumentação sobre um documento que não conhece, nem nunca viu, já que não faz parte do PAF, portanto, não teria como ter acesso ao mesmo, arguindo nulidade da ação fiscal por vício na Ordem de Serviço, e cerceamento do direito de defesa pela mesma razão. Realça que o início da ação de fiscal se dá através da intimação do contribuinte, o que ocorreu regularmente, conforme pode-se ver às folhas 04 deste PAF. A Ordem de Serviço não faz parte, não consta neste PAF, é totalmente descabida toda sua argumentação, que mais se caracteriza como um devaneio, visto que a defesa, como já dito, nem teve acesso a este documento.

Frisa que a defesa depois requer revisão de ofício, por erro de lançamento, diz que não há provas dos fatos autuados, combate a presunção legal, pretende caracterizar a desproporcionalidade das multas, diz não haver correta motivação administrativa, requer recálculo de multas e juros, apresenta jurisprudência dos tribunais superiores, doutrina de ilustres tributaristas, e encerra sem pedido, mas com considerações finais dando a entender que quer ter acolhida toda argumentação apresentada.

Salienta que tem convicção do trabalho realizado, feito por métodos já consagrados em reiteradas ações fiscais, não só do agente autor, mas por diversos de seus pares, estando presentes desde o início do trabalho até o seu término todos os elementos legais necessários a conformação da ação fiscal, e à perfeita compreensão do quanto realizado, bastando compulsar as folhas iniciais do presente PAF para se chegar a esta conclusão, podendo afirmar que não há vícios, como quer o defendente, capazes de macular a ação fiscal em tela.

Nota que o autuado em sua petição defensiva não trata do exercício de 2010 (parte da infração 02). Frisa que o silêncio caracteriza a aceitação desta parte da atuação.

Expõe que, com relação ao exercício de 2011 (infração 01), a defesa admite a base de cálculo das omissões apontadas no AI no valor de R\$36.596,66 e não de R\$248.232,88. Esclarece que ao rodar o arquivo magnético do contribuinte o programa SAFA contou em duplicidade mercadorias acobertadas por documentos fiscais de simples remessa e faturamento para entrega futura, de NF emitida em decorrência de emissão de cupom fiscal, houve, também correção de estoque, tudo comprovado pelo contribuinte com farta documentação. Dessa maneira com base nas planilhas anexadas ao PAF, respaldadas dos respectivos documentos também anexados, foi possível proceder a uma revisão do trabalho, concordando, o agente fiscal, com o valor apresentado pelo contribuinte, sendo que o ICMS devido é no valor de R\$6.221,43.

Apõe que o mesmo ocorreu relativamente a 2012, tendo o contribuinte admitido que ocorreram omissões apresentado o seguinte valor de base de cálculo R\$5.807,52, e rejeitando o valor

R\$136.386,47, da autuação. Concorde também, o agente fiscal, com o valor apresentado pelo contribuinte, sendo que o ICMS devido é no valor de R\$987,28.

Salienta que mantido o valor de 2010 de ICMS lançado em R\$41.988,52, o valor do auto de infração que era de R\$107.373,81, passa a ser de R\$49.197,23, tudo conforme demonstrativos em anexo.

Ao final, opina pelo julgamento parcial do auto de infração, alterando o valor devido pela autuada para R\$49.197,23.

Às folhas 2.715 e 2.716, o autuado recebeu cópia da informação fiscal e foi intimado para se manifestar sobre o resultado da revisão fiscal.

À folha 2.717, o autuado requereu a emissão do DAE com o novo valor apontado na revisão.

Em nova manifestação defensiva, fls. 2.713 a 2.732, o autuado reproduz os argumentos da defesa inicial.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS decorrente de 02 infrações.

Na infração 01, é imputado ao autuado 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 (2011).

Por sua vez, na infração 02, é imputado ao autuado falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - 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 nos mesmos exercícios (2010 e 2012).

Inicialmente, em relação a arguição de inconstitucionalidade à multa aplicada, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

No tocante aos acréscimos legais, devo ressaltar que o art. 39, § 3º do RPAF/BA prevê que o débito constante no Auto de Infração, será expresso pelos valores do tributo ficando sujeito à apuração, no momento do pagamento, dos valores das multas, da atualização monetária e dos acréscimos moratórios incidentes.

Não acolho as preliminares de nulidade requerida pela defesa, pois não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico das infrações e das multas.

Em relação aos argumentos relativos a um suposto documento que a defesa denominou de “*Ordem de Serviço Fiscal (OSF)*”, repetidamente reproduzido na defesa, em especial nos itens: “*II.a - Da nulidade da autuação face a ausência de delimitação material da Ordem de Serviço Fiscal (OSF). Da exigência / fiscalização / lançamento de tributos não discriminados na OSF*”; “*I.b.1 - Da invalidade de lavratura de Auto de Infração (AI) que não preencha os requisitos básicos de legitimidade do lançamento. Dos efeitos da nula OSF (Ordem de Serviço Fiscal)*”; *I.b.2 - Do viciado procedimento fiscal - Da ofensa praticada pelo fisco, in casu, aos primados da fé-pública e I.b.3 - Do cerceamento de defesa do contribuinte. Da ofensa aos primados da ampla defesa e do contraditório na esfera administrativa. Dos paradigmas dos Tribunais Administrativos Pátrios*, os referidos argumentos ficam prejudicados uma vez que o multi-citado documento não faz parte dos autos. Desconheço qualquer relação com a lide em questão.

Cabe registrar que no corpo Auto de Infração e nos demonstrativos fiscais foram corretamente apontados os valores autuados. Também foi corretamente demonstrado o período da autuação, exercícios de 2010, 2011 e 2012.

Especificamente em relação à infração 02, a mesma decorre de presunção legal, prevista no inciso IV do § 4º do Art. 4º da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

...

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

...

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

Portanto, não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas.

Portanto, ante ao acima exposto, entendo que não pode ser acolhido as alegações de nulidade da autuação vez que não vislumbro nos autos qualquer mácula que inquene de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, "a", do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para formação de minha convicção em relação aos itens constante do Auto de Infração, possibilitando decidir a presente lide.

Superadas as questões preliminares, no mérito observo que a defesa apontou alguns equívocos da fiscalização.

Na informação fiscal, o autuante, destacou que o autuado em sua petição defensiva não trata do exercício de 2010 (parte da infração 02). Interpretando este silêncio como reconhecimento tácito da defesa.

Com relação aos exercícios de 2011 (infração 01), a defesa admite a base de cálculo das omissões apontadas no AI no valor de R\$36.596,66 e não de R\$248.232,88, ou seja, reconheceu a procedência parcial.

Por sua vez, o autuante reconheceu que ao rodar o arquivo magnético do contribuinte o programa SAFA contou em duplicidade mercadorias acobertadas por documentos fiscais de simples remessa e faturamento para entrega futura, de NF emitida em decorrência de emissão de cupom fiscal, houve, também correção de estoque, tudo comprovado pelo contribuinte com farta documentação. Dessa maneira, com base nas planilhas anexadas ao PAF, respaldadas dos respectivos documentos também anexados, foi possível ao autuante proceder a uma revisão do trabalho, concordando, o agente fiscal, com o valor apresentado pelo contribuinte, sendo que o ICMS devido é no valor de R\$6.221,43.

Em relação ao exercício de 2012 (infração 02), o contribuinte admitiu que ocorreram omissões apresentado o seguinte valor de base de cálculo R\$5.807,52. De igual forma, o autuante concordou com o valor apresentado pelo contribuinte, sendo que o ICMS devido é no valor de R\$987,28.

Concordo com o resultado da revisão, a qual foi amparada nos documentos fiscais e argumentos apresentados pelo autuado. Cabe registrar que o próprio autuante acatou todos os argumentos apresentados pela defesa, tendo revisado os demonstrativos, concordando como os valores apontados pelo contribuinte autuado. Ademais, o autuado recebeu cópia da informação fiscal,

sendo intimado para se manifestar, o que fez à folha 2.717 dos autos, solicitando emissão de DAE como o valor retificado.

Logo, as infrações 01 e 02 restaram parcialmente caracterizadas, conforme abaixo:

INFRAÇÃO	DATA OCORR.	MULTA %	VALOR HISTÓRICO MANTIDO
01	31/12/2011	100	6.221,43
02	31/12/2010	100	41.988,52
02	31/12/2012	100	987,28
TOTAL			49.197,23

No que concerne, por fim, à indicação pelo autuado do endereço de seu advogado para notificação de comunicado de natureza processual relativo ao presente processo, não vislumbro qualquer óbice ao seu atendimento, que deverá ser observado pelo órgão competente da Secretaria da Fazenda ao enviar as intimações e demais comunicações relativas ao Auto de Infração em lide. Vale ressaltar, porém, que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/99 e, em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional, art. 127, que orienta, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do fisco.

Pelo exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração, conforme abaixo:

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **203459.0052/13-1** lavrado contra **M SHOP COMERCIAL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$49.197,23**, acrescido das multas de 100%, previstas no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, homologando-se os valores efetivamente recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de junho de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO ARAÚJO – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ CARLOS BACELAR – JULGADOR