

**A. I. Nº** - 206948.0001/15-2  
**AUTUADO** - TAY TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCO AURÉLIO DUTRA DE REZENDE  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 11.12.2015

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0202-02/15**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. DIFERENÇA DE ENTRADA MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA QUE AS SAÍDAS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Infração caracterizada. Não acolhida a arguição de nulidade. Afastados os pedidos de perícia e de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 17/03/2015, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$206.454,58, em razão de:

INFRAÇÃO 01 – 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 (2012 e 2013).

O autuado apresentou impugnação, fls. 193 a 203, aduzindo que demonstrará que houve equívoco por parte da Autoridade Fiscal, posto que não foi respeitada à equação matemática sugerida na AUDIF 207 (Quantidade no estoque inicial + Quantidade nas Entradas ou Compras – Quantidade no Estoque Final = Quantidade de Saídas ou Vendas Reais), na medida em que o estoque inicial – EI, não foi adequadamente observado, conduzindo ao equívoco integral dos resultados atingidos na apuração da fiscalização.

Registra que, no ano de 2013, por força de exigência do Município de Salvador, cidade onde está instalada a Impugnante, em face da sua nova localização em edifício empresarial a mesma foi obrigada a transferir o seu estoque para a filial em agosto de 2013.

Observa que a infração está, exclusivamente, vinculadas a equívoco na indicação das quantidades do estoque, entendendo a autoridade que a falha decorreu de omissão de entradas e saídas, o que não ocorreu de fato.

Diz verificar que o fiscal ao analisar a movimentação do estoque de 2012, não atentou para o Estoque Inicial no tocante a diversos produtos. Ou seja, não foi quantificado o resultado do estoque final do ano anterior (2011) para efeito de devida quantificação do estoque inicial de 2012.

O mesmo erro foi repetido ao efetuar o cálculo do estoque inicial de 2013, o qual foi resultado da equivocada análise do estoque final de 2012, que mais uma vez não foi devidamente considerado na apuração.

Reitera o fato de que a equação matemática orientada pela AUDIF 207 não foi cumprida quando da apuração dos estoques iniciais de 2012 e 2013.

Argumenta que quando não há a quantificação exata dos estoques iniciais, por certo que o resultado da operação matemática irá conflitar diretamente com as informações finais do estoque em cada um dos períodos (2012 e 2013). Para efeito exemplificativo, indica a referência dos produtos seguintes, os quais não foram observados na apuração dos estoques iniciais:

- Q3723A
- 001K70552NO
- 097S03764
- 013R00602NO
- PHASER 7760 DN
- PHASER 8560 DN
- X560 OCT MO
- S428

Nesse passo, observa diante do que a relação acima demonstra, que a distorção do estoque inicial do ano de 2012, para os itens relacionados, é por si só suficiente para conduzir a equação ao resultado equivocado indicado no auto de infração.

Aduz que se trata de verdadeiro efeito em cascata, quando da análise do estoque inicial é falha, e, por via de consequência, reproduzirá resultado defeituoso para quantificação do estoque final de 2012 e, por sua vez, do estoque inicial de 2013, acarretando também em erro do estoque final de 2013.

Comenta que na esfera dos processos fiscais, existem diversos procedimentos que necessitam de uma atenção especial, dentre eles cita o lançamento tributário. É sabido que o resultado a ser alcançado depende da forma como foi realizado, pois o ato de lançamento tributário de ofício deve ser praticado consoante as formas prescritas em lei, para que o seu ato seja revestido de legalidade, produzindo os efeitos jurídicos necessários.

Salienta que de acordo com o Código Tributário Nacional, o lançamento é um procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Aduz que toda ação fiscal há de ser instaurada em consonância com os princípios da moralidade, legalidade e eficiência, que devem reger os atos da administração pública direta, indireta e fundacional, nos termos estabelecidos no caput do artigo 37 do Pacto Fundamental, respeitando os direitos individuais, toda matéria tributária traçada pela Magna Carta. Nesse ponto equivocou-se a autoridade fiscal, por falta da imprecisão na identificação da base de cálculo que viesse permitir a referida exigência do crédito tributário.

Assegura que a base de cálculo utilizada pelo fisco não possui qualquer precisão, sobretudo pelo fato de que é amparada em erro de fato, somado a suposições e presunções lastreadas em quantificação equivocada. Diversamente do que alguns afirmam, o ônus da prova dos fatos em disputa no procedimento administrativo fiscal não é do contribuinte, como alguns afirmam. O ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito é de quem o alega, esse é o princípio basilar do ônus da prova, que se aplicado no presente caso conduzirá ao cancelamento do presente lançamento.

Destaca que os levantamentos fiscais que dão suporte ao lançamento de ofício, negou vigência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, erro registrado no lançamento de ofício que invalida a propositura fiscal.

Frisa que, sob o prisma do Erro de Fato ocorrido na presente autuação fiscal defendida, deve-se concluir pela nulidade deste ato administrativo diante da falta de motivação, citando doutrina sobre o tema. Diz que esse entendimento se coaduna com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, confirmando a tese defendida de que a falta de motivos - motivação - é razão da nulidade do ato administrativo.

Entende que, ante os fundamentos supra, deve ser reconhecida a nulidade do presente auto de infração, considerando o fato do lançamento não conter a precisão exigida em Lei, elemento que está comprovado nos autos pela falha do Autuante na quantificação da base de cálculo para composição do crédito tributário lançado.

Prosseguindo, aduz que ultrapassada a questão concernente ao equívoco na apuração da base de cálculo do imposto, o que redundaria na nulidade da autuação pela sua incerteza de quantificação e presunção falha, a Impugnante ressalta o equívoco reproduzido no auto de infração em decorrência da indicação da alíquota a ser aplicada, pois, como é sabido, é reduzida a base de cálculo nas operações internas com aparelhos e equipamentos de informática descritos no inciso V do art. 87, em conformidade com o art. 12, todos do RICMS-Ba, de forma a resultar numa carga tributária de 7%.

Ressalta que a Impugnante é empresa que comercializa, principalmente, suprimentos para impressoras, fotocopiadoras e equipamentos afins, naturalmente caracterizados na hipótese da alíquota de 7%, e não de 17% como lançado no auto de infração, transcrevendo o inciso V do artigo 87 do RICMS/BA:

*"Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

.....

*V - das operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos ("hardware"), inclusive automação, bem como com suprimentos de uso em informática para armazenamento de dados e impressão, indicados no Anexo 5-A, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%;*"

Assim, entende que cabe a nulidade do auto também pelo equívoco na alíquota lançada.

Ao final, requer:

- a) que o d. julgador, diante da constatação do erro, caracterizado pelo equívoco da autoridade fiscal na apuração do estoque, pela omissão do estoque inicial de diversos produtos, determine a realização de perícia como propósito de identificar os equívocos apontados na defesa;*
- b) caso assim não entenda, determine a conversão do julgamento em diligência, para que seja observado os argumentos lançados, permitindo que a Autoridade Fiscal possa apurar mais detalhadamente as informações prestadas na defesa e não observadas na ação fiscal;*
- c) Ao final, constatado o erro de fato, seja julgado insubsistente o auto, para declarar a sua nulidade e posterior arquivamento, diante do equívoco na definição da base de cálculo e da alíquota;*

O autuante prestou informação fiscal, folhas 233 a 235, esclarece preliminarmente que, foram fiscalizados os exercícios de 2012 e 2013.

Frisa que a acusação fiscal, Infração 04.05.05, encontra-se devidamente demonstrada, onde constam especificadas e relacionadas os códigos dos itens de mercadorias selecionados para o Levantamento Fiscal, as quantidades efetivas das entradas e das saídas e o número dos respectivos documentos fiscais, os estoques inicial e final, os demonstrativos de estoques, e as demonstrações de apurações dos débitos.

Ressalta que o levantamento fiscal realizado obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques, o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, e, em relação ao período fiscal examinado, consta que o autuado recebeu em 17/03/2015 todos os Papéis de

Trabalho produzidos pela fiscalização, gravados na mídia anexa ao Relatório da Fiscalização, às fls. 08 e 09 do presente PAF, sob forma de Arquivos Eletrônicos mediante Recibo Eletrônico com MD5 do authentication, às fls. 185 e 186, tendo sido, no ato da entrega, todos abertos normalmente na presença de preposto da Autuada, Sra. Vera Lúcia Rodrigues Carvalho Silva, conforme Autorização às fls.190, podendo o contribuinte exercer com plenitude a ampla defesa e o contraditório.

Salienta que todo o processo encontra-se revestido das formalidades legais previstas, não havendo quaisquer das razões elencadas no artigo 18 do RPAF/99 que seja capaz de ensejar a nulidade do Auto de Infração.

Prosseguido, fez um resumo da defesa, ressaltando que a autuada alegou em suas Razões de Defesa que o Levantamento Fiscal teria considerado as quantidades dos estoques iniciais dos exercícios fiscalizados de forma equivocada e anexa às suas razões planilhas às fls. 205 a 223, com os dados quantitativos que seriam supostamente os corretos relativos aos estoques iniciais do exercício de 2012 (os estoques finais de 2011); e, às fls. 224 a 230, com os dados quantitativos que seriam os corretos relativos aos estoques iniciais do exercício de 2013 (os estoques finais de 2012).

Relativamente aos dados quantitativos dos estoques finais do exercício de 2013, destaca que já existe uma declaração expressa da autuada às fls. 187 do presente PAF informando estoques zerados.

Sobre os dados quantitativos dos estoques iniciais do exercício de 2013, ou seja, os estoques de 31/12/2012, afirma que fez o batimento dos dados quantitativos presentes na planilha às fls. 224 a 230 com os dados constantes do Livro Registro de Inventário de 31/12/2012, disponibilizado para a fiscalização em meio magnético, arquivo em "txt", gravado na mídia anexa ao Termo de Arrecadação às fls. 07 do presente PAF, e não constatou nenhuma divergência de dados, ou seja, os dados da referida planilha são os mesmos que constam do Livro Registro de Inventário de 31/12/2012, considerados no Levantamento Fiscal.

Quanto aos dados quantitativos dos estoques iniciais do exercício de 2012, ou seja, os estoques de 31/12/2011, informa que fez o batimento dos dados quantitativos presentes na planilha às fls. 205 a 223 com os dados constantes do Livro Registro de Inventário de 31/12/2011, disponibilizado para a fiscalização em meio magnético, arquivo em "txt", gravado na mídia anexa ao Termo de Arrecadação às fls. 07 do presente PAF, e, considerando objetivamente os códigos dos itens de mercadorias constantes do Demonstrativo das Omissões de Entradas, às fls. 26 e 26, que deu origem ao Demonstrativo de Débito do ICMS - Exercício de 2012, às fls. 45 e 46, constatou apenas as seguintes divergências:

Código	Descrição	Un	EI	Qtd.	Divergência
013R00602NO	DRUM XEROX WC7665/7675/DC240	UN	2,000	8,000	(6,000)
013R00603NO	MODULO XEROGRAFICO COLOR DC52	UN	9,000	66,000	(57,000)
013R00648NO	MODULO XEROGRAFICO PRETO DC	UN	1,000	5,000	(4,000)
059K21960	ROLETE DE RETARDO	UN	7,000	14,000	(7,000)
064K91451NO	BELT DE TRANSFERENCIA V260B	UN	1,000	5,000	(4,000)
106R01160	TONER CIANO PHASER 7760	UN	2,000	3,000	(1,000)
126N00182NO	FUSOR S312/M15//M20	UN	6,000	20,000	(14,000)
5242	FONTE SAMSUNG JC44-00052A	UN	1,000	4,000	(3,000)
604K22550NO	REVELADOR PRETO	UN	5,000	23,000	(18,000)

Onde:

1. na coluna "EI" constam as quantidades desses produtos informadas no **Livro Registro de Inventário de 31/12/2011**, disponibilizado para a fiscalização em meio magnético, arquivo em "txt", gravado na mídia anexa ao **Termo de Arrecadação às fls. 07 do presente PAF**; e,

2. na coluna "**Qtd.**" constam as quantidades desses produtos informadas na planilha às **fls. 205 à 223** do presente PAF.

Diz poder resumir da seguinte forma:

- *por ocasião do início da ação fiscal, o contribuinte foi intimado para apresentação de livros e documentos fiscais (fls. 06);*
- *os Livros Registros de Inventários de 31/12/2011 e de 31/12/2012 foram disponibilizados para a fiscalização gravados em mídia, em arquivos "txt"(fls.7-verso);*
- *o contribuinte apresentou uma declaração na qual informa estoques de 31/12/2013 zerados (fls.187);*
- *a ação fiscal é concluída e lavrado o AI-206948.0001/15-2 (fls. 01 a 03);*
- *o contribuinte tempestivamente apresentou suas razões de defesa, anexando às suas razões planilhas contendo dados quantitativos que seriam supostamente os corretos, relativos aos estoques de 31/12/2011 e de 31/12/2012 (fls. 205 à 230);*
- *agora, através da presente **CONTESTAÇÃO** o Auditor Fiscal Autuante, após análise das razões de defesa e seus anexos.*

Ao final, conclui que em relação aos dados quantitativos inventariados, os trabalhos de auditoria foram executados com base na declaração de estoques zerados de 31/12/2013, prestada pela autuada às fls. 187; bem como no Livro Registro de Inventário de 31/12/2011 e no Livro Registro de Inventário de 31/12/2012 disponibilizados para a fiscalização em meio magnético, arquivos em "txt", gravados na mídia anexa ao Termo de Arrecadação às fls. 07 do presente PAF, portanto, não reconheceu como tendo alguma validade jurídica as planilhas apresentadas na defesa pela autuada, razão pela qual mantém integralmente a acusação.

## VOTO

Não acolho as preliminares de nulidade requeridas 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. 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 correspondentes infrações imputadas.

Sobre a alegação de nulidade, sob a justificativa de erro na base de cálculo em decorrência da consideração equivocada dos estoques e de erro na alíquota aplicada, tais questões não são causa de nulidades, encontram-se relacionadas ao mérito da autuação, portanto, serão analisadas oportunamente no presente voto.

Cabe ressaltar que o lançamento de ofício se encontra revestido das formalidades legais, nele estando determinados o autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, tendo sido concedidas ao contribuinte as condições necessárias para que ele exercesse plenamente o contraditório e fizesse uso do seu direito de ampla defesa. Ademais, os demonstrativos elaborados pela fiscalização se sustentaram em livros e documentos fiscais do contribuinte autuado, restando demonstradas de forma objetiva as infrações atribuídas ao sujeito passivo.

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 inquine de nulidade o lançamento de ofício ora em lide.

Quanto ao pedido de perícia, formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato

não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, “a” e “b”, do RPAF/99.

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.

No mérito, propriamente dito, foi imputado ao sujeito passivo ter deixado o 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 (2012 E 2013).

Em sua defesa o autuado alegou a existência de erro do autuante ao considerar os estoques, anexando planilhas às fls. 205 a 230, tal argumento que não pode ser acolhido, uma vez que, relativamente aos dados quantitativos dos estoques finais do exercício de 2013, destaca que já existe uma declaração expressa da autuada à folha 187 dos autos presente PAF informando estoques zerados. Quanto aos estoques iniciais do exercício de 2013, ou seja, os estoques de 31/12/2012, a fiscalização considerou os dados constantes do Livro Registro de Inventário de 31/12/2012, disponibilizado para a fiscalização em meio magnético, arquivo em "txt", gravado na mídia anexa ao Termo de Arrecadação à folha 07 dos autos.

No tocante aos dados quantitativos dos estoques iniciais do exercício de 2012, ou seja, os estoques de 31/12/2011, tendo que o procedimento fiscal foi corretamente realizado, uma vez que considerou os dados constantes do Livro Registro de Inventário de 31/12/2011, disponibilizado para a fiscalização em meio magnético, arquivo em "txt", gravado na mídia anexa ao Termo de Arrecadação à folha 07 dos autos.

Cabe registrar que os trabalhos de auditoria foram executados com base na declaração de estoques zerados de 31/12/2013, prestada pela autuada às fls. 187; bem como no Livro Registro de Inventário de 31/12/2011 e no Livro Registro de Inventário de 31/12/2012 disponibilizados para a fiscalização em meio magnético, arquivos em "txt", gravados na mídia anexa ao Termo de Arrecadação às fls. 07 do presente PAF, portanto, não pode ser acolhida às planilhas apresentadas pela defesa, ou seja, após a lavratura do Auto de Infração, razão pela qual não acato o argumento defensivo.

Relativamente a redução da base de cálculo entendo que o procedimento fiscal foi correto ao aplicar a alíquota de 17% sobre o valor das omissões, pois para usufruir do benefício fiscal de redução da carga tributária o sujeito passivo deve comprovar que as operações foram destinadas a consumidores localizados dentro do Estado da Bahia. Tal fato não foi comprovado pela defesa, no caso em lide, uma vez que restou comprovado a falta de emissão de documento fiscal, fato motivador da autuação.

Não existindo comprovação, mediante emissão de documentação fiscal, de que houve operações internas, ou seja, vendas para destinatários localizados dentro dos limites territoriais do Estado da Bahia, não se pode aplicar o benefício fiscal pleiteado pela defesa, sendo correta a aplicação da alíquota de 17%.

Cabe registrar que esse entendimento foi manifestado no ACÓRDÃO JJF Nº 0083-02/12, no qual foi o relator, sendo a referida decisão mantido pela 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, mediante ACÓRDÃO CJF Nº 0023-13/13, conforme trecho do voto abaixo reproduzido:

**Voto**

...

*No que se refere à redução da base de cálculo, o art. 87, V, do RICMS vigente à época determina que tal benefício somente é aplicado às saídas internas (operações realizadas dentro do Estado da Bahia).*

*Art. 87. É reduzida a base de cálculo:*

*V - das operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados e seus periféricos (“hardware”), inclusive automação, bem como com suprimentos de uso em informática para armazenamento de dados e impressão, indicados no Anexo 5-A, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%;*

*Assim, está correto o procedimento fiscal ao aplicar a alíquota de 17% sobre o valor das omissões, pois para usufruir do benefício fiscal de redução da carga tributária o sujeito passivo deve comprovar que as operações foram destinadas a consumidores localizados dentro do Estado da Bahia mediante a emissão da respectiva nota fiscal. Tal fato não pode ser comprovado, pois, para fazer jus ao benefício fiscal é necessária a emissão da nota fiscal, o que não foi feito pelo recorrente.*

Pelo 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 **206948.0001/15-2**, lavrado contra **TAY TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$206.454,58**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de novembro de 2015.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

EDNA MAURA PRATA DE ARAÚJO – JULGADORA