

**PROCESSO** - A. I. Nº 203459.0052/13-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e M SHOP COMERCIAL LTDA.  
**RECORRIDOS** - M SHOP COMERCIAL LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0090-02/16  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 20/02/2017

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C/JF Nº 0014-11/17

**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. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Ofício contra a Decisão da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 20/12/2013 para cobrar ICMS no valor histórico de R\$107.373,81, acrescido de multas, em decorrência do cometimento das seguintes infrações:

*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.*

Seguidamente, foram apresentadas Defesa Administrativa tempestiva às fls. 135 a 186 clamando pela nulidade do Auto de Infração e improcedência das infrações, bem como a correspondente Informação Fiscal às fls. 2.710 a 2.712, onde o Fiscal Autuante acata parte dos argumentos defensivos, opinando pela procedência parcial do lançamento fiscal.

Houve a prolação de uma primeira Decisão pela JJF, que fora anulada por falta de apreciação de argumentos defensivos. Seguidamente a manifestação da parte, o presente PAF foi convertido em diligência.

Concluída a instrução, a 2ª JJF julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, de maneira unânime, conforme o voto abaixo colacionado, *verbo ad verbum*:

#### 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 inquine 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. Cabe ressaltar que o foi realizada diligência em decorrência da decisão da Câmara, acima relatada.*

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

*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 analisado e concordando como os valores apontados pelo contribuinte autuado, nos demonstrativos apresentados pela defesa. 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.*

*Devo ressaltar, que em relação ao fundamento constante no ACÓRDÃO CJF Nº 0071-11/15, da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, de que a revisão fiscal elaborada pelo autuante apenas apresentou junto com a informação fiscal apenas um demonstrativo de débito à fl. 2713, com indicação da base de cálculo e valor devido, sem apresentar qualquer demonstrativo refeito do levantamento quantitativo de estoques mercadorias ou indicar qual demonstrativo ofertado pelo autuado desse respaldo a reconstituição da base de cálculo, o PAF foi convertido em diligência, tendo o autuante ressaltado que foram os demonstrativos do contribuinte que deram respaldo a constituição da base de cálculo. O constante às folhas 198 a 203 para as infrações de 2011, e o constante às folhas 254 a 262 para o exercício de 2012. Assim, em meu entendimento restou atendido o pedido da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL.*

*Quanto ao argumento defensivo, também, consignado no voto da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, de que em 13/05/14 o contribuinte protocolou aditamento à defesa (fls. 2723 a 2732), argumentando que o mesmo procedimento fiscal equivocado ocorreu em relação ao exercício de 2010 (computado quantidades em duplicidade), conforme demonstrativos gravados no CD (fl. 2733), igualmente foi objeto de diligência, tendo o autuante se manifestado da seguinte forma:*

*O segundo item da diligência solicita informação fiscal relativa manifestação defensiva das folhas 2.723 a 2.733 do PAF.*

*Peça defensiva semelhante à inicial, extremamente prolixa, e que merece consideração apenas na parte técnica, pois aí traz demonstrativo e farta documentação capaz de demonstrar a movimentação de mercadorias ocorridas no exercício de 2010. O demonstrativo apresentado em CD, embora resuma a movimentação não foi finalizado, com as totalizações, o que foi feita pelo trabalho revisor depois de checar a procedência dos números que apresenta.*

*Dessa forma, o exercício de 2010 passa a apresentar omissão de saída de mercadorias conforme demonstrado pelo contribuinte na planilha e documentos constantes no CD contido no envelope às folhas 2.733 deste PAF, complementada com as totalizações conforme demonstrativo anexo podendo-se se ver ali uma omissão no valor de base de cálculo de R\$ 212.476,52, redundando num ICMS devido de R\$36.121,01.*

*Acolho o resultado da última revisão fiscal elaborada pelo autuante, considerando os argumentos e elementos apresentados pela defesa às 2.723 a 2.733, apesar de inicialmente, o sujeito passivo, não ter impugnado o exercício de 2010 (parte da infração 02), ficando o valor reduzido para R\$36.121,0.*

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

INFRAÇÃO	DATA OCORR.	MULTA %	VALOR HISTÓRICO MANTIDO
1	31/12/2011	100	6.221,43
2	31/12/2010	100	36.121,01
2	31/12/2012	100	987,28
TOTAL			43.329,72

*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: (...)*

Diante da desoneração ocorrida nas infrações 1 e 2, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1º, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Inconformado com a Decisão, a empresa interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 230 a 245, objetivando a revisão do julgamento, com base no art. 169, I, *b* do RPAF, repisando todos dos argumentos defensivos, com exceção das preliminares de mérito, motivo pelo qual reproduzo o relatório do julgamento de piso, in verbis:

*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 as quantidades constantes 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, chegando 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, 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 diligência.*

*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.*

Ao final de seu arrazoado requer o total provimento do Recurso Voluntário e a improcedência do lançamento fiscal, com base nos argumentos reproduzidos, bem como a produção de todas as provas admitidas no direito e esclarece que quer ser intimado da inclusão do processo na pauta de julgamento deste recurso, indicando o seu endereço de intimação.

Não houve pronunciamento da PGE/PROFIS, conforme nova previsão legal.

## **VOTO**

Temos sob apreciação Recursos de Ofício e Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª JJF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lançado pelo suposto cometimento de 02 infrações.

Compulsando os autos, entendo que reparo algum merece a Decisão de piso.

Inicialmente, devo dizer que o Recurso Voluntário repisou integralmente todos os argumentos já analisados pelo colegiado de primeira instância. Ademais, vejo que não houve irressignação objetiva quanto os demonstrativos remanescentes, apontando novas inconsistências.

Primeiramente mesmo não sendo arguidas questões específicas de nulidade, entendo que todos os requisitos previstos nos artigos 18 e 39 do RPAF/99 foram preenchidos. Percebo que as imputações foram claras, as bases de cálculo foram determinadas conforme metodologia prevista em lei, foram fornecidos os demonstrativos de débito referentes às autuações em discussão e foram respeitados todos os direitos e garantias do Contribuinte, como a ampla defesa, o contraditório e o devido processo legal administrativo.

No mérito, todas as arguições da empresa já foram examinadas pelos julgadores de piso e pelo fiscal autuante, que depuraram o lançamento, redundando na verificação dos erros, acarretando nas reduções verificadas.

Assim, não observo nenhum fato novo ou argumentação jurídica capaz de modificar o julgamento de base.

Portanto, as infrações 1 e 2 são Parcialmente Procedentes.

No que tange ao Recurso de Ofício, também reputo irretocável a Decisão de piso.

A desoneração ocorreu consoante a verificação do próprio fiscal autuante que reconheceu as imprecisões nos demonstrativos, como operações lançadas em duplicidade de simples remessa e faturamento e correção no estoque, conforme a documentação trazida pelo Contribuinte.

Portanto, não há ou não foram especificamente apontados pelo Contribuinte, novos fatos que ensejem a modificação das reduções elaboradas no julgamento de primeira instância.

Pelo tudo quanto acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos, para manter

inalterada a Decisão de piso, que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **203459.0052/13-1** lavrado contra **M SHOP COMERCIAL LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$43.329,72**, 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, 25 de janeiro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

ANA CAROLINA ISABELA MOREIRA – REPRE DA PGE/PROFIS