

**PROCESSO** - A. I. N° 207158.0009/15-7  
**RECORRENTE** - HSJ COMERCIAL S.A. (H. STERN)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF nº 0053-05/17  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 20/12/2017

## 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0317-11/17

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO DE ESTOQUE. DIFERENÇAS DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS. EXIGÊNCIA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA. OPERAÇÕES DE ENTRADAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO DAS ENTRADAS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDA. Está se tributando aqui, as omissões constatadas de entradas sem nota fiscal, e consequentemente omissão da receita correspondente às compras destas mercadorias não declaradas, já que é presumido legalmente que os recursos que viabilizaram a aquisição destas mercadorias omitidas, foram obtidas por meio de saídas não declaradas e, portanto não tributadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### RELATORIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 5<sup>a</sup> JJF – Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão de fls. 317/21) que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência, lavrado 30/09/2015, quando foi lançado o valor de R\$ 126.217,15 que foi reduzido para R\$125.151,02 decorrente da seguinte infração: “*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*”, nos meses de dezembro de 2013 e 2014. Multa de 100% - Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Após apresentação da defesa (fls. 24/41) e da informação fiscal (fls. 316/320), o Auto de Infração foi julgado Procedente em Parte pela 5<sup>a</sup> JJF, conforme voto abaixo:

### VOTO

*O presente lançamento de ofício imputa ao sujeito passivo presunção de omissão de saída, tendo em vista as omissões de entradas apuradas através de levantamento de estoque. Está amparado no inciso IV, § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, ao determinar, salvo prova em contrário, a presunção de omissão de saídas de mercadorias sem o pagamento do imposto, cuja receita foi utilizada para pagamentos das mercadorias que entraram no estabelecimento sem registro da operação, apuradas através do levantamento de estoque.*

*Em outro dizer, ao deixar de contabilizar as entradas, o sujeito passivo efetuou o pagamento dessas mesmas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias tributáveis, realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.*

*Lei 7.014/96*

*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;**

*Estamos diante de uma presunção legal prevista no art. 334, IV do CPC de 1973 e no art. 374, inciso IV do Novo Código de Processo Civil. As presunções podem ser absolutas, que não admitem prova contrária, ou as relativas, consideradas verdadeiras até prova em contrário. O fato presumido é tido como verdadeiro até que a ele se apresente prova em contrário.*

*Novo Código de Processo Civil*

**Art. 374. Não dependem de prova os fatos:**

...

**IV - em cujo favor milita presunção legal de existência ou de veracidade.**

*Trata-se, pois, de presunção de natureza legal e que possui o caráter de relativa, aceitando a prova que a contradite.*

*É o que temos no caso em exame: o autuante, estribado na possibilidade legal, impõe ao sujeito passivo a cobrança de ICMS decorrente da realização de operações de saídas de mercadorias tributáveis, ao que o Autuado se contrapõe.*

*E, ao assim fazê-lo, poderia ter trazido ao processo os elementos probantes necessários para a desconstituição da acusação fiscal, inclusive, quando da realização da segunda manifestação defensiva. Apenas nega o cometimento de toda infração, conseguindo apenas elidir em parte a exigência fiscal.*

*Quanto à arguição de inconstitucionalidade da presunção, é importante lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual, assim como não lhe cabe competência para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, inclusive relativo à aplicação das aludidas multas, em conformidade com o art. 167 do RPAF/BA, bem como as decisões dos Tribunais apontados pelo autuado não vinculam os atos administrativos dessa unidade federativa.*

*Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática; resta clara a finalidade pública, bem como o objeto do ato que é a constituição do crédito tributário não recolhido aos cofres da Fazenda Pública Estadual. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.*

*Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a serem produzidas, bem como as divergências alegadas são ônus probatórios do sujeito passivo, que deveriam ter sido apresentadas nas duas oportunidades que teve em suas manifestações defensivas.*

*No que tange a alegação de que o autuante não considerou os estoques inicial e final, não procede, bastando, para tanto, verificar a indicação dos mesmos nos demonstrativos às folhas 06 a 15 (exercício de 2013) e 104 a 114 (exercício de 2014).*

*Quanto à arguição alinhada na peça defensiva de que parte da diferença apurada pode ser fruto de uma divergência nas operações de exportação, posto que geralmente foram consideradas duas saídas para a mesma operação pelo fato de ser expedido um cupom fiscal e mais uma nota fiscal, esta última apenas em observância aos ditames da Portaria Secex nº 23/11, Anexo XVI, a qual disciplina especificamente a exportação de joias, constato que o fiscal autuante, objetivando verificar e apurar se realmente houve contagem de cupom e nota fiscal para a mesma operação, intimou a empresa para que apresentasse as notas e cupons fiscais referentes a essas divergências por ela citadas, conforme Intimação ao PAF à fl. 268.*

*Apesar de intitulado, no entanto o autuado não atendeu a intimação, apresentando somente um CD contendo os mesmos papéis já apresentados na Defesa que foi anexado ao PAF fl. 269, bem como o CD anexado à fl. 275, é apenas cópia do retromencionado CD, em relação aos quais não se identifica o alegado, ou seja, as duas saídas para mesma operação, computadas, assim, em duplidade no levantamento das saídas realizado pelo autuante.*

*Cabe observar que ainda que as quantidades de saídas sejam iguais às entradas, a omissão pode ser apurada de acordo com os estoques finais e iniciais.*

*Verifico, contudo, que em relação ao item 1A1B1043, Anel 3.60g Ouro Nobre 18 K.9 Diamante 0,22qt, constato que as notas fiscais 1309, uma unidade e 1311, uma unidade, não se referem ao aludido produto. Assim, as*

quantidades de 02 unidades registradas como saídas, à fl. 50 dos autos, não devem ser consideradas, passando a saída do produto para apenas uma unidade registrada pela nota fiscal número 1431. Assim, a omissão de entrada desse produto passa a omissão de saída de apenas 01 unidade, cabendo a exclusão da omissão de entrada do aludido produto da apuração do imposto devido à fl. 06 dos autos, no valor de R\$1.066,13, reduzindo o valor original da infração imputada de R\$126.217,15 para R\$125.151,02.

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.*

O contribuinte não se conformou com o resultado do julgamento e interpôs Recurso Voluntário às fls. 317/21, conforme transcrição resumida a seguir.

Alegam os i. Julgadores que houve omissão de saída tendo em vista as omissões de entrada apuradas através de levantamento de estoque, amparado no inciso IV, §4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, o qual determina, salvo prova em contrário, a presunção de omissão de saídas de mercadorias sem o pagamento do imposto, cuja receita foi utilizada para pagamentos das mercadorias que entraram no estabelecimento sem registro da operação, apuradas através do levantamento do estoque. Para chegar a esta conclusão, a i. Autoridade administrativa tomou como base apenas a movimentação de notas fiscais de entrada e saída, não levando em consideração o saldo do estoque inicial e final de cada referência existente nos inventários de 2013 e 2014 da Recorrente.

Que cabe destacar que a autoridade administrativa está exigindo o ICMS decorrente da suposta falta de contabilização das entradas de mercadorias. Todavia, cabe lembrar que a entrada de uma mercadoria no estabelecimento do contribuinte sujeito à apuração normal do imposto enseja tão somente o dever de se creditar do imposto decorrente da aquisição, razão pela qual não haveria que se falar em omissão de imposto decorrente de operação de entrada.

Alega que a presunção legal fundamentada pela autoridade administrativa não merece razão, visto que não encontra respaldo nas situações previstas nos artigos 148 e 149 do Código Tributário Nacional. Não há qualquer omissão nas declarações prestadas ou documentos expedidos pela Recorrente. Isto é claramente identificado no Registro de Inventário e no Livro Registro de Saída dos exercícios de 2013 e 2014. Não obstante, importante destacar o evidente equívoco no levantamento realizado pelo Fisco, uma vez que das 425 referências apontadas com omissões, para o ano de 2013, 409 referências não possuem qualquer relação com a nota fiscal de saída apontada pela autoridade administrativa.

Que o mesmo ocorre para o ano de 2014, visto que para todas as referências indicadas com supostas omissões, são indicadas notas fiscais de saída que não possuem absolutamente nenhuma vinculação com o aludido produto. Isto fica evidenciado mediante o confronto da planilha acostada nos autos pela autoridade administrativa (denominada “Lista de Notas Fiscais de Saída”) e as notas fiscais de saídas indicadas na apuração das supostas omissões, novamente apresentadas em anexo.

Observa-se o tamanho do equívoco do levantamento fiscal, uma vez que as Notas Fiscais nºs 1301 a 1312 e as Notas Fiscais nºs 1401 a 1412 são apontadas pelo fiscal diversas vezes para inúmeras referências de 2013 e 2014, respectivamente, sendo que as Notas Fiscais numeradas de 1401 a 1412, apontadas pelo fiscal como saídas no exercício de 2014, são notas fiscais de saída no exercício de 2013, ficando mais uma vez demonstrado o claro equívoco da autoridade administrativa. É notório o erro da autoridade administrativa no lançamento efetuado. Tal deslize é corroborado pela análise dos saldos inicial e final dos Registros de Inventário, bem como o livro Registro de Saída da Recorrente, ambos dos períodos de 2013 e 2014.

Portanto, devem ser excluídas as omissões de todos os produtos referenciados da apuração do imposto supostamente devido, visto que as notas fiscais apontadas não fazem referência aos aludidos produtos. Neste sentido, corretamente, decidiu a 6ª Junta de Julgamento Fiscal, quanto à referência 1A1B1043. Ademais, vale frisar que as referências apontadas com supostas omissões, foram objeto de operações de exportação, como comprovado pelas notas fiscais e cupons fiscais já apresentados nos autos deste processo, posto que há imunidade constitucional quanto à

incidência do ICMS, nos termos do art. 155, inciso X, “a”, da Constituição Federal de 1988. Logo, resta demonstrado mais uma razão pela qual não pode subsistir o lançamento fiscal.

Importante salientar que, em virtude da Portaria SECEX 23/11, Anexo XVI, o qual disciplina procedimentos específicos para a exportação de jóias, a Recorrente é obrigada a emitir nota fiscal de venda para efetuar o registro da exportação no SISCOMEX. Portanto, a emissão de tal nota destina-se ao atendimento da autoridade federal, não impactando nas obrigações estaduais. Na operação de exportação, o Recorrente emite o cupom fiscal para atender às obrigações do Estado, sendo certo que também emite uma nota fiscal para atender a obrigação federal, tratando-se, porém apenas de um espelho do referido cupom fiscal. Inclusive, no campo de informações complementares, pode-se verificar a menção expressa ao cupom fiscal.

Por fim, pelas razões expostas, pode-se concluir que não há qualquer divergência que possa acarretar a cobrança do imposto contida no presente lançamento fiscal. Ante o exposto, requer perante V. S<sup>a</sup>. seja o presente Recurso Voluntário recebido e conhecido para o fim de julgar improcedente o Auto de Infração. Protesta ainda, pela realização de diligência fiscal, nos termos no artigo 123, §3º c/c art. 145, ambos do Regulamento do Processo Administrativo, diante da necessidade de extensa produção probatória.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, em que o Recorrente pede a nulidade do lançamento, sob diversos argumentos a seguir enumerados, apontando erros materiais, com o pedido cumulado de diligência para apuração da verdade material.

1. Que há equívocos em 409 das 425 referências apontadas como omissões para o ano de 2013 e que o mesmo ocorre para o ano de 2014;
2. Que a fiscalização tomou como base apenas a movimentação de notas fiscais de entrada e saída, não levando em consideração o saldo do estoque final e inicial;
3. Quanto às Notas Fiscais de nºs 1301 a 1312 e as Notas Fiscais nºs 1401 a 1412 são apontadas diversas vezes para inúmeras referências de 2013 e 2014 respectivamente e que as Notas Fiscais de nºs 1401 a 1412 apontadas pelo fiscal como saídas no exercício de 2014 são notas fiscais do exercício de 2013;
4. Que na operação de exportação emite notas fiscais de venda para efetuar registro no Siscomex, mas que também emite cupom fiscal para atender exigência do Estado, podendo se verificar no campo de informações complementares que estão sob imunidade constitucional nos termos do art. 155 da CF.

Por fim, contesta o lançamento sob o ponto de vista da presunção de omissões de saída pela constatação da omissão de entradas, alegando que as entradas das mercadorias ensejam tão somente o dever de se creditar do imposto decorrente da aquisição.

Primeiro, devo dizer que conforme exposto adiante, não encontrei elementos suficientes que possam caracterizar a necessidade de diligência, visto não haver encontrado consistência nas alegações de erros. Passo assim à análise dos argumentos anteriormente assinalados.

É preciso constar que o Recorrente trouxe na defesa inicial, notas fiscais que provavam não haver correlação apenas com o item 141B1043, e que foi excluído do julgamento de piso pelo Relator. No Recurso Voluntário, não acrescentou nenhuma outra nota fiscal sem relação com os itens dos demonstrativos.

Compulsando as notas fiscais que constam no CD anexo ao Recurso, as únicas possíveis de avaliação trazidas pela defesa em sede de Recurso, pude constatar em diversas consultas que os itens correspondem exatamente aos que estão vinculados às notas nos demonstrativos da autuante. Se por ventura, na defesa inicial, o Recorrente apresentou um item como amostragem,

e o julgamento de piso apenas excluiu o que foi demonstrado, cabia no Recurso Voluntário trazer maiores provas de que haveria mais itens sem correlação com as notas fiscais do demonstrativo, para justificar uma diligência, e isto não foi feito.

Quanto ao fato de que a fiscalização tomou como base apenas a movimentação de notas fiscais sem considerar estoque final e inicial, isto não corresponde à verdade, mediante simples consulta ao demonstrativo de omissões. Por exemplo, o item 1A1B1142, à fl. 06, consta estoque inicial de 1 unidade, entradas de 2 unidades, saídas de 6 e estoque final ZERO. As entradas e saídas foram conferidas nos respectivos demonstrativos, e o estoque inicial e final, consta no próprio CD apresentado no Recurso Voluntário, e que foi conferido por este Relator, estando com os mesmos valores atribuídos, 1 inicial e zero final. Foi feito teste também com o item 1A1M218 e 1A1M220 do demonstrativo de omissões de 2014 à fl. 115, e conferidas as entradas e saídas nos respectivos demonstrativos, e ainda os respectivos inventários apresentados no CD anexo ao Recurso Voluntário, constatei que todos os dados se encontram consistentes.

Quanto ao argumento de que as Notas Fiscais de nºs 1301 a 1312 e as Notas Fiscais de nºs 1401 a 1412 são apontadas diversas vezes para inúmeras referências de 2013 e 2014 respectivamente, constato que tal repetição ocorre porque na mesma nota fiscal às vezes é vendida mais de 1 item, e assim a nota fiscal é repetida. Exemplo, à fl. 36 a Nota Fiscal nº 367283 emitida em 26/11/2013 aparece com saída de 1 item CORDÃO 3.01g OURO BRANCO, código 6CO30B1604 e mais adiante a nota é repetida para o item CORDÃO 1.36 g OURO BRANCO, código 6CO30B1614. Para comprovar que há alguma inconsistência, o Recorrente precisaria apresentar a nota fiscal com apenas 1 dos itens, contudo, não trouxe uma única prova de que isto tenha acontecido.

Já quanto ao fato de que as Notas Fiscais de nºs 1401 a 1412 apontadas pelo fiscal como saídas no exercício de 2014 são notas fiscais do exercício de 2013, não disse o mês nem apontou quaisquer itens referentes que pudesse facilitar a localização. Ainda assim, foi tentado e não encontrado. Contudo, ainda que tais notas do exercício de 2014 estejam lançadas em exercício errado, necessário seria trazer cópias destas notas atestando que as datas se reportam a outro exercício. Se o demonstrativo, por ventura, tiver tais notas no exercício errado, impossível comprovar sem ter cópias destas notas para comparar, já que os demonstrativos são elaborados a partir do banco de dados fornecido pelo próprio contribuinte em sua escrituração fiscal eletrônica.

Quanto às operações de exportação, de fato, constato que algumas notas se reportam a emissão de cupom fiscal. Na defesa foi alegado que haveria duplicidade de saídas da mesma operação por conta disto. Contudo, observando o demonstrativo, comprova-se que não houve duplicidade de lançamento, de nota e cupom, pois ocorreu apenas o lançamento da nota fiscal. Assim, à fl. 294, na defesa, é relacionada à Nota Fiscal nº 936 e o correspondente Cupom Fiscal nº 1298 para o item 1B2B4805 em 2013. Conforme consta à fl. 51, para este, item estão relacionadas 2 saídas, uma da Nota Fiscal supracitada nº 936 e outra nota de número 1301. Não consta o Cupom Fiscal nº 1298, e assim, não se pode falar em duplicidade de saídas de mesmo item para a mesma operação. Foram consultados os outros itens apontados, sem haver indício de duplicidade de lançamentos de saída do mesmo item.

Quanto ao fato de que as operações de exportação estão acobertadas pela imunidade, devo salientar que o ICMS não está sendo cobrado pelas saídas, mas pelas omissões de entrada. É que o parágrafo 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 autoriza a presunção legal da omissão de saídas de mercadorias pela constatação da omissão de entradas. Isto porque é presumível que estas aquisições tenham sido efetuadas com receitas de vendas não declaradas.

Tal presunção, obviamente é *iuris tantum*, podendo o contribuinte fazer prova em contrário. No entanto, pelos elementos do processo, não constatei quaisquer provas que pudessem elidir o lançamento. Em conclusão, o fato de que as mercadorias exportadas não incidem o imposto, por imunidade constitucional, em nada altera o lançamento, pois está se tributando aqui, as omissões constatadas de entradas sem nota fiscal, e consequentemente omissão da receita correspondente às compras destas mercadorias não declaradas, já que é presumido legalmente que os recursos

que viabilizaram a aquisição destas mercadorias omitidas, foram obtidas por meio de saídas não declaradas e portanto não tributadas.

Face ao exposto NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e mantenho a Decisão recorrida.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207158.0009/15-7, lavrado contra **HSJ COMERCIAL S.A. (H. STERN)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$125.151,02**, 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, 01 de novembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS