

A. I. Nº - 207158.0009/15-7  
AUTUADO - HSJ COMERCIAL S.A. (H. STERN)  
AUTUANTE - MÔNICA MARIA COSTA FERREIRA  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 17.04.2017

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0053-05/17

**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. Acolhida parte da arguição defensiva, reduzido o valor exigido. Infração parcialmente subsistente. Rejeitadas as nulidades arguidas. Indeferida a solicitação de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2015, exige crédito no valor histórico de R\$126.217,15 em razão da seguinte irregularidade: *“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.

O sujeito passivo apresenta impugnação, às fls. 229/238 dos autos, afirmando que a autuação se trata de típica presunção para viabilizar o lançamento tributário. Explica que as únicas hipóteses, previstas no Código Tributário Nacional, capazes de viabilizar um lançamento tributário com base na presunção são aquelas descritas nos arts. 148 e 149.

Salienta que a hipótese dos autos não se enquadra em nenhuma das situações anteriores, pois, em síntese, todas as declarações foram corretamente prestadas e as respectivas obrigações (principal e acessória), devidamente cumpridas e que nem se poderia sustentar que o lançamento presumido encontra guarida na legislação estadual, porquanto compete à Lei Complementar, na forma do art. 146, III, “b” da Carta Magna, dispor sobre o lançamento.

Afirma que infringência ao art. 146, III, “b” da CF/88 acarreta patente vício de nulidade de eventual norma jurídica, eivada de inconstitucionalidade *ab initio*. Sustenta que não pode prosperar um lançamento tributário com base única e exclusivamente em presunções que não estão em consonância com o Código Tributário Nacional.

Ademais, conforme se observa do relato extraído do Auto de Infração, verifica que a autoridade administrativa está exigindo o ICMS decorrente da suposta falta de contabilização das entradas de mercadorias. No entanto, a entrada de uma mercadoria no estabelecimento de um 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.

Pontua que há situações excepcionais nas quais é possível exigir a antecipação do ICMS, mas como o próprio nome diz se trata de uma antecipação do imposto que seria devido na saída. Portanto, diz que se a antecipação não for paga não significa que o imposto devido na saída não foi quitado, até por que o montante pago a título de antecipação será abatido no valor apurado sobre as operações de saída tributadas.

Aduz que apenas estas explicações iniciais já fazem cair por terra a presente exação. Porém, apenas a título de esclarecimento complementar, importa registrar o que se segue:

Para chegar a conclusão expressa no auto de infração, registra que a i. autoridade administrativa iniciou procedimento fiscal solicitando a apresentação de inúmeros documentos e planilhas, o que foi devidamente atendido pelo contribuinte, ora Requerente.

Esclarece que o levantamento fiscal tomou como base a movimentação de notas fiscais de entrada e saída, sem levar em conta o saldo do estoque inicial de cada referência existente no primeiro dia do ano fiscalizado (2013 e 2014).

Diz que, de fato, é natural que haja divergência, posto que a mercadoria pode ter sido adquirida antes do início de cada exercício. Além disso, em certas situações, em que pese o demonstrativo denominado “lista de omissões de entrada” apontar divergência de saldo, quando se confronta o relatório denominado “Lista de notas fiscais de entrada” com o relatório “Lista de notas fiscais de saída”, não se verifica qualquer divergência de saldo. Junta tela que contém lista de notas fiscais de entrada e saída, fls. 233/234.

Declara que a partir de tal divergência é possível ao menos inferir a existência de outras situações semelhantes no qual determinada referência constou equivocadamente no relatório de omissões final, o que *per si* deveria ensejar a realização de nova diligência fiscal, para fins de averiguação e alcance da verdade material.

Aborda outra situação encontrada capaz de ilidir a presente cobrança, foi a suposta 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.

Assevera que, de fato, a exportação de artefatos de joalheria encontra respaldo no Art. 155, §2º, X, “a” da CF/88 c/c Decreto nº 99.472/90 c/c art. 213 do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro) e, finalmente, c/c anexo XVI da Portaria Secex 23/11, que trata dos procedimentos administrativos de controle das operações de importação e exportação.

Cita a determinação do Anexo XVI da Portaria Secex nº 23/11 (transcreve) o atendimento de alguns procedimentos específicos, dentre eles, a emissão de uma nota fiscal.

Salienta que tal nota fiscal destina-se ao atendimento da autoridade federal, não impactando nas obrigações estaduais e tampouco tem o condão de interferir no estoque das mercadorias.

Explica que na operação de exportação, a Requerente 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.

Refuta que qualquer tipo de dúvida, as divergências foram relacionadas em planilha e juntadas em anexo, de acordo com o ano de sua competência, juntamente com as respectivas notas e cupons fiscais.

Menciona que as operações de exportação não se sujeitam à tributação pelo ICMS, em decorrência da imunidade constitucional prevista no art. 155, X, “a” da CF/88.

Ressalta que se as operações supostamente divergentes foram alcançadas pela imunidade constitucional, e, portanto, não se sujeitam ao ICMS, não pode subsistir o lançamento deste imposto. Desta forma, conclui que não há qualquer divergência que possa acarretar a cobrança do imposto contida no presente lançamento fiscal.

Ao final pede pela Improcedência do Auto de Infração. Protesta e requer, desde já, pela apresentação de prova documental suplementar, bem como seja realizada diligência fiscal, nos termos do art. 123, §3º c/c art. 145, ambos do RPAF, diante da complexidade da matéria e da

necessidade de extensa produção probatória.

Na informação fiscal, fls. 266/267, o autuante informa, inicialmente, que a autuação ocorreu em razão de ter havido omissão de saída de mercadorias tributáveis. Tal omissão foi apurada através de “Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadoria” – Auditoria de Estoques, tendo-se efetuado a contagem de diversos itens do movimento da empresa nos exercícios de 2013 e 2014.

Pontua que para se efetuar este levantamento tomou-se por base a contagem das mercadorias contidas nos seguintes documentos:

- Notas fiscais de entradas
- Cupons fiscais e notas fiscais de saída
- Cálculo do preço unitário médio
- Inventário inicial e final – exercícios 2013 e 2014

A partir daí, disse que uma simples operação aritmética, dá exatamente as quantidades de mercadorias omitidas: *“ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – ESTOQUE FINAL = SAIDAS REAIS = SAIDAS REAIS – SAIDAS COM NOTAS FISCAIS = SAIDAS SEM NOTAS FISCAIS OU ENTRADAS SEM NOTAS FISCAIS”*.

Nos argumentos de defesa e contestação, disse que o questionamento do autuado de presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias, realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Afirma que essa presunção legal é inquestionável. Destaca que a apuração de diferença nas entradas de mercadorias na execução do roteiro Auditoria de Estoque demonstra que tais mercadorias foram adquiridas com recursos não contabilizados. Esse é, inclusive, o texto do SEAI.

Em seguida a alegação de que no levantamento fiscal não foram considerados os estoques inicial e final. Informa que tal argumento não procede e demonstra que a Autuada sequer analisou as planilhas que compõem o Auto. Seria impossível realizar uma Auditoria de Estoques sem se levar em conta os estoques iniciais e finais de cada mercadoria, em cada exercício. Basta se verificar os demonstrativos às folhas 06 a 15 (exercício de 2013) e 104 a 114 (exercício de 2014).

Por fim, a argumentação defensiva de que parte da diferença apurada pode ser fruto de uma *“suposta 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.”*

O fiscal autuante alinha que com o objetivo de 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. Afirma que anexa a Intimação ao PAF à fl. 268, no entanto, pontua que 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.

Na conclusão, sustenta que pode ser verificada nos demonstrativos, omissão de saída de mercadorias tributáveis por diferenças apuradas tanto nas entradas como nas saídas, nos exercícios fiscalizados de 2013 e 2014.

Acrescenta que o procedimento fiscal adotado se enquadra na legislação pertinente à matéria, ficando a autuada passível das sanções previstas em lei.

Pelas razões expostas, mantém todos os termos do Auto de infração e solicita que seja julgado Procedente.

Na fls. 272/275, o contribuinte peticiona acostando o CD solicitado pelo fiscal autuante através de intimação. Informa que no conteúdo do CD estão listadas (notas) ao final da presente peça para esclarecer sobre as supostas divergências nas operações de exportações.

## 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 autuando 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 intimado, 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 duplicidade 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207158.0009/15-7**, lavrado contra **HSJ COMERCIAL S.A. (H. STERN)**, devendo ser intimado o autuado 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, 23 de março de 2017.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR