

**PROCESSO** - A. I. Nº 102148.0002/18-3  
**RECORRENTE** - TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0074-02/19  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 25/03/2021

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO C/JF Nº 0013-11/21-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. As fichas de estoque são documentos internos da empresa, insuficientes para fazer prova contra terceiros, principalmente quando se pretende fazê-los substituir o Livro Registro de Inventário, instrumento próprio a esse fim, conforme prevê a legislação. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0074-02/19, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/03/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$228.347,55, relativo à infração descrita abaixo:

*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 exercício.*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 09/04/2019 (fls. 2956 a 2967) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

*O presente lançamento constitui-se em uma única infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.*

*O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99.*

*Observe que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso, tendo se posicionado em relação aos pontos da autuação.*

*Foi suscitada questão preliminar a ser analisada, o que passo a fazer neste momento, observando, se referir a mesma, a entendimento da empresa autuada acerca da existência de nulidade, pelo fato de existir “o erro insanável está evidenciado na medida em que, segundo a Lei, não se pode lavrar Auto de Infração para constituição e cobrança de crédito tributário de valor inferior a R\$ 39.720,00 como é o caso”.*

*A Lei 3.956/81, que vem a ser o Código Tributário do Estado da Bahia, estatui em seu artigo 127, inciso IV, que:*

*“Art. 127. Considera-se iniciado o procedimento fiscal pela lavratura de auto de infração ou de notificação fiscal”.*

*Já o § 1º do mesmo artigo 127, prevê em seu inciso IV, que “a autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, conforme o caso, auto de infração ou notificação fiscal, para exigência do crédito tributário, atendidas as disposições pertinentes previstas no regulamento” (grifei).*

*Daí se infere serem a Notificação Fiscal e o Auto de Infração os elementos hábeis a realizar o lançamento e a constituição do crédito tributário.*

*Diante da remessa contida na Lei, o RPAF/99 assim determina em seu artigo 48:*

*“Art. 48. A Notificação Fiscal constitui o instrumento pelo qual será feito o lançamento de ofício para exigência de crédito tributário de valor inferior a R\$ 39.720,00 (trinta e nove mil setecentos e vinte reais), sempre que for constatada infração à legislação tributária, quer se trate de descumprimento de obrigação principal, quer de obrigação acessória”.*

*Quanto ao Auto de Infração, vejamos o que nos diz o artigo 38 do mencionado RPAF/99: “o Auto de Infração será lavrado para exigência de crédito tributário de valor igual ou superior a R\$ 39.720,00 (trinta e nove mil setecentos e vinte reais), sempre que for constatada infração à legislação tributária, quer se trate de descumprimento de obrigação principal, quer de obrigação acessória”.*

*Logo, diante de tal comando e tendo em vista que o crédito tributário apurado na auditoria realizada na empresa autuada superou em muito o valor de R\$ 39.720,00, plenamente legal a lavratura de Auto de Infração, tal como realizado, o que suplanta o argumento da defesa, pela rejeição de tal questionamento acerca da nulidade do feito, e o torna apto a ter o seu mérito analisado.*

*Em relação ao pedido de diligência/perícia formulado ao final da peça defensiva, nego o mesmo, como solicitado, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147 do RPAF/99, segundo o qual, deverá ser indeferido o pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável; for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; e de perícia fiscal, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos; for desnecessária em vista de outras provas produzidas; a verificação for impraticável.*

*Impende dizer-se que ainda obedecendo aos requisitos legais, o pedido submete-se unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício, ficando o atendimento ou não do pedido submetido ao entendimento unicamente dos julgadores.*

*Ressalte-se que a diligência e/ou perícia, mais do que qualquer coisa, é prerrogativa dos julgadores, diante do seu entendimento, ou da necessidade de coligar ao feito elementos que aclarem a discussão da lide, o que não é o caso do presente feito.*

*Ademais, não observou a autuada o teor do artigo 145 do RPAF/99, o qual determina que o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, o que, em momento algum conseguiu figurar na defesa formulada.*

*Digno de registro é o fato da jurisprudência se posicionar no sentido, de inexistência de cerceamento de defesa, ante a negativa de tal pedido, a exemplo da decisão abaixo transcrita, oriunda do STJ:*

*“AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 6.899/81. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SUMULA N. 211/STJ E 282/STF. PERÍCIA COMPLEMENTAR. NEGATIVA. AUSÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. SÚMULA N.7/STJ.*

*1. Aplica-se o óbice previsto na Súmula n. 211/STJ quando a questão suscitada no recurso especial, não obstante a oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pela Corte a quo.*

*2. O acesso à via excepcional, nos casos em que o Tribunal a quo, a despeito da oposição de embargos de declaração, não regulariza a omissão apontada, depende da veiculação, nas razões do recurso especial, de ofensa ao art. 535 do CPC.*

*3. Não implica cerceamento de defesa a negativa de realização de perícia complementar quando o julgador a quo, com base no livre convencimento motivado, foi suficientemente convencido pelas conclusões a que chegou o perito. A revisão desse entendimento demanda o reexame do conjunto fático probatório dos autos, o que é vedado em sede de recurso especial, nos termos da Súmula n. 7 do STJ.*

*4. Agravo regimental desprovido.*

*Processo: AgRg no AREsp 314656 SP 2013/0074424-1*

*Relator: Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA*

*Julgamento: 12/05/2015*

*Órgão Julgador: T3 - TERCEIRA TURMA*

*Publicação: DJe 18/05/2015”*

*Os elementos constantes nos autos são suficientes para o pleno convencimento do julgador e o deslinde da*

*questão, nos termos do artigo 147 incisos I, alínea “a” e II, alínea “a” do RPAF/99, o que, da mesma forma, concorre para tal indeferimento.*

*Adentrando no mérito da autuação, uma das teses da defesa é a de existência de erros na sua escrituração que comprometeram o resultado da auditoria realizada, a tornando “equivocada”.*

*Para tal argumento necessário se esclarecer ser o sujeito passivo obrigado à apresentação de Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vindo a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a autuada.*

*Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006 de 15 de dezembro de 2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, de 03 de abril de 2009, e Ato COTEPE 09, de 18 de abril de 2008, estando a regulamentação no estado da Bahia, inserido nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.*

*O arquivo digital deve ser submetido ao programa validador, fornecido pelo SPED (Sistema Público de Escrituração Digital), o qual verifica a consistência das informações prestadas, assina (certificado digital, tipo A1 ou A3, ICP-Brasil) e transmite.*

*Ainda que determinados registros e/ou campos não contenham regras específicas de validação de conteúdo ou de obrigatoriedade, esta ausência não dispensa, em nenhuma hipótese, a não apresentação de dados existentes nos documentos e/ou de informação solicitada pelos fiscos.*

*Regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária Estadual.*

*A escrituração prevista na forma deste convênio substituiu a escrituração e impressão dos seguintes livros: Livro Registro de Entradas; Livro Registro de Saídas; Livro Registro de Inventário; Livro Registro de Apuração do IPI; Livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.*

*A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA) fornecido pelo SPED.*

*O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.*

*Considera-se a EFD válida para os efeitos fiscais após a confirmação de recebimento do arquivo que a contém, sendo a periodicidade de apresentação mensal e o arquivo deverá ser enviado no prazo definido em regulamento.*

*Com tais considerações, se constata que a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é de forma exclusiva do sujeito passivo, e ainda que ocorressem erros na sua transmissão, ou qualquer outro procedimento que implicasse em modificação, a legislação estipula prazo para as devidas correções, entretanto não as aceita quando da realização de auditoria, a menos mediante intimação específica do Fisco, o que ocorreu no presente caso, tendo sido a EFD retificada ao curso dos trabalhos.*

*Quanto ao argumento de que o levantamento foi realizado com “equivocos”, e que deveria ser “cancelado”, informo ter o mesmo resultado da aplicação de Levantamento Quantitativo Por Espécie de Mercadorias em Exercício Fechado, sendo apuradas omissões, tanto de entradas como de saídas, sendo lançado aquele de maior valor monetário, qual seja, o das entradas.*

*Esta hipótese de presunção se encontra prevista no artigo 4º, § 4º da 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”;*

*Tal procedimento de auditoria de estoques estava previsto na legislação vigente à época dos fatos geradores, encontra-se disciplinado na Portaria nº 445/98 e tem como objetivo “conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária”.*

*De acordo com a legislação e entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.*

*Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.*

*Daí pode ter três resultados. Se o resultado for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias. Passo, pois, à análise dos argumentos defensivos de forma específica.*

*No caso presente, é pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.*

*Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.*

*Assim, se a hipótese de incidência do tributo se originar do legislador, tal fato caracteriza a presunção legal, a qual só pode ser estabelecida pela lei, sendo que neste caso, inverte-se a regra processual de que quem acusa deve provar o fato, ocorrendo, pois, a denominada inversão do ônus da prova.*

*Em tais casos, tal inversão se verifica quando, compete ao sujeito passivo o ônus de provar que não houve o fato infringente, onde ressalte-se que sempre essa inversão se origina da existência em lei de uma presunção relativa, pois, com exceção da existência de uma presunção tipificada em lei, o ônus da prova caberá sempre a quem acusa.*

*O exame, pois, demandaria apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e conseqüentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova.*

*Neste momento, questionar a existência de “erros de materiais em informações prestadas no passado”, entendidos como erros materiais cometidos pela empresa autuada, não se apresenta oportuno, tendo em vista, inclusive, conforme relatado pelo autuante em sua informação fiscal, ter sido propiciado à empresa autuada a retificação dos arquivos da EFD, ao curso dos trabalhos de auditoria, de forma a sanar inconsistências nela presentes.*

*Igualmente, descabida se apresenta a indicação de que os valores inventariados se encontrarem errados, pelos mesmos argumentos acima postos.*

*Além disso, a argumentação defensiva é genérica, incapaz de apontar de forma clara e objetiva a repercussão dos “erros de materiais” que assevera existirem repercutirem no levantamento realizado.*

*Como visto em momento anterior, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, é um resultado aritmético, e como consequência, fruto de aplicação de uma equação matemática, o que minimiza a ocorrência de erros, os quais se existiram, não foram apontados de forma efetiva pela empresa autuada, muito embora a mesma tenha recebido os demonstrativos elaborados na forma da colocação do próprio autuante quando da sua informação fiscal, bem como pelas mensagens encaminhadas via Domicílio Tributário Eletrônico (DT-e) e e-mail, fato, inclusive, mencionado pelo autuante no introito de sua informação fiscal.*

*Logo, diante do fato de terem sido observados os princípios do processo administrativo fiscal, respeitando os mesmos, inexistente qualquer violação aos mesmos, sendo atendidos o da ampla defesa e o do contencioso, além do princípio da legalidade, bem como obedecidos os procedimentos regulamentares e normativos, tornando o feito isento de qualquer mácula que o contamine com nulidade ou improcedência, o que leva ao não acolhimento de tais argumentos.*

*Importante esclarecer, como já visto, que a acusação fiscal é a de omissão de saídas de mercadorias em*

*decorrência das entradas não contabilizadas, sem a emissão dos respectivos documentos fiscais em exercício fechado, e nesta situação a legislação nos fala em presunção, hipótese prevista no artigo 4º da Lei 7.014/96, sendo pacífico o entendimento de que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, uma vez que as relações jurídicas devem pautar-se pelos critérios de segurança e certeza, sendo defesos os lançamentos tributários embasados em simples suposições, em virtude dos princípios da tipicidade cerrada e da legalidade.*

*Ou seja: o tributo só pode incidir sobre fatos reais, quando estes se consideram relevantes juridicamente, assim, mister se faz ressaltar que para ocorrer a tributação necessária se torna a existência de prova do fato gerador, a qual deve ter o condão de demonstrar a efetiva ocorrência dos fatos tributáveis.*

*A resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito.*

*Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.*

*O doutrinador Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 16ª edição, 1991, Página 581) entende que “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.*

*Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.*

*Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar às litigantes garantias semelhantes tanto no processo judicial quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.*

*Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador.*

*Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.*

*Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.*

*O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.*

*A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.*

*No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.*

*Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-*

*las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.*

*São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.*

*Quanto ao argumento defensivo de que as operações de remessa para conserto tinham sido consideradas como operações tributadas, entendo pertinente esclarecer que o Registro de Inventário, a exemplo dos demais livros fiscais, foi preenchido pelo autuado, com base em seus dados existentes, inclusive os arquivos EFD foram retificados pelo contribuinte, no curso dos trabalhos de auditoria.*

*Este livro possui como regra geral o fato de dever ser escriturado pelas empresas que mantenham mercadorias e produtos em estoque na data de encerramento de seu balanço patrimonial, atentando para a necessidade de atender aos preceitos da legislação, especialmente o ICMS, IPI e o IRPJ.*

*Se destina a arrolar, pelos seus valores, identificando as mercadorias, matérias primas, produtos acabados, semiacabados, além de bens em almoxarifado, inclusive em poder de terceiros e os pertencentes a terceiros em poder do estabelecimento, existentes na data do balanço patrimonial levantado, de acordo como artigo 261 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.*

*Na ausência de estoques, tal fato deve ser igualmente mencionado no livro.*

*No novo Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 2018, aprovado pelo Decreto 9.580/18, a obrigatoriedade do Livro Registro de Inventário se encontra no artigo 275, inciso I, mantidas as demais exigências acima listadas.*

*Na EFD, o bloco H, com informações do inventário, deverá ser informado junto com a movimentação do segundo período de apuração subsequente ao levantamento do balanço. Em regra, as empresas encerram seu balanço no dia 31 de dezembro, devendo apresentar o inventário até sessenta dias após tal data, ou seja, na escrituração de fevereiro. Havendo legislação específica, o inventário poderá ter periodicidade diferente da anual e ser exigido em outro período.*

*Assim, temos que no referido bloco H, que, como visto, destina-se a informar o inventário físico dos estabelecimentos, nos prazos previstos acima, os registros a serem informados são:*

*Registro H001: abertura do bloco H, este que deve ser gerado para abertura do bloco H, indicando se há registros de informações no bloco. Obrigatoriamente deverá ser informado “0” no campo IND\_MOV no período de referência fevereiro de cada ano, relativamente a 31/12 do ano anterior.*

*Registro H005: totais do inventário, este que deve ser apresentado para discriminar os valores totais dos itens/produtos do inventário realizado em 31 de dezembro de cada exercício, ou nas demais datas estabelecidas pela legislação fiscal ou comercial.*

*Registro H010: inventário, este que deve ser informado para discriminar os itens existentes no estoque.*

*Registro H020: informação complementar do inventário, este registro que deve ser preenchido para complementar as informações do inventário, quando o campo MOT\_INV do registro H005 for de “02” a “05”.*

*Por fim, o registro H990: encerramento do bloco H, que se destina a identificar o encerramento do bloco H e a informar a quantidade de linhas (registros) existentes no bloco.*

*O fato de o sujeito passivo não indicar as mercadorias de terceiros em seu poder no Livro Registro de Inventário conforme provado às fls. 2.946 a 2.949, não o isenta de assumir os erros de tais omissões, tendo em vista a consideração do autuante quanto a inclusão dos CFOP's 2915, 6915, 2916 e 6916, até pelo fato de, como igualmente já apreciado, a responsabilidade pela indicação dos dados inseridos nos livros fiscais é exclusiva do sujeito passivo, e neste momento processual, não lhe é mais facultado qualquer alteração nos dados dos livros fiscais em relação ao período fiscalizado.*

*Da mesma maneira, as fichas de controle mencionadas pelo sujeito passivo em sua peça de defesa não se apresentam como elementos que possam propiciar qualquer alteração nos valores arrolados pela autuação, diante do fato de serem documentos extrafiscais, não apresentadas anteriormente quando desenrolar dos trabalhos de auditoria.*

*Além disso, ainda que em grande quantidade, tal fato (mercadorias remetidas para conserto), por si só, não seria suficiente para descaracterizar a totalidade da autuação, tendo em vista o vultoso montante apurado a título de imposto (R\$ 228.347,55), em dois anos.*

*Diante destes fatos, entendo caracterizado o disposto nos artigos 140 (o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas), 142 (a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária) e 143 (a simples*

*negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal) do RPAF/99, pelo fato de que os arquivos foram integralmente transmitidos e recepcionados pelo sujeito passivo, para a realização dos roteiros de estoques, e refletem as operações realizadas pela empresa, ao longo do período auditado.*

*A título de ilustração, informo que através do Auto de Infração 102148.0003/13-9, foi identificada a prática pela autuada de realização de operações sem a emissão de notas fiscais, oriunda de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, o que resultou no Acórdão JF 0119-03/14, de 28 de maio de 2014, mantido no Acórdão CJF 0058-12/15.*

*Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.*

*Da mesma forma, com a instituição do domicílio tributário eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.*

*Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, não sendo nenhuma novidade tal sistemática, até pelo fato do processo judicial eletrônico já ser adotado pelo Poder judiciário há algum tempo, sem que se tenha conhecimento de qualquer contestação neste sentido.*

*Assim, os advogados da empresa poderão ser comunicados através de tal meio, na condição de “Perfil 3”, de procurador eletrônico, na qual o acesso será com e-CNPJ ou com e-CPF oportunidade na qual o sistema verificará a lista dos estabelecimentos escolhidos no momento da criação da Procuração.*

*Pelas expostas razões, bem como à falta de outros argumentos defensivos, julgo o lançamento procedente, tal como inicialmente lançado.”*

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 2977 a 2986, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminarmente, alega nulidade do processo por ausência de cientificação do Recorrente acerca da manifestação fiscal prestada às folhas 2.940/2945, para que pudesse se pronunciar sobre as mesmas.

Pede a conversão do feito em diligência, em face da grande quantidade de informações e documentos juntados ao feito.

No mérito, alega que o fato de não ter registrado, oportunamente, o seu estoque em poder de terceiros, por erros na escrituração do seu Livro Registro de Inventário, não pode servir de pano de fundo para que se deixe de examinar os seus livros e documentos, bem como as demais provas carreadas ao processo. Explica que, ao considerar as operações de entradas e saídas de mercadorias de terceiros como se fossem de propriedade da Recorrente, a fiscalização deu conformação jurídica diferente do fato real, o que não se pode admitir.

Questiona o porquê não foi oportunizado, à Recorrente, a possibilidade de provas da existência de grande quantidade de mercadorias remetidas para conserto. Garante que tal oportunidade reduziria, por certo, o valor apurado das diferenças.

Assim, requer: a) seja o Auto de Infração cancelado por conter vício insanável; b) seja atribuído efeito suspensivo ao presente Recurso Voluntário; c) que seja anulada a decisão de primeira instância, para que outra venha a ser proferida, após a cientificação empresarial acerca da manifestação fiscal, bem como com o deferimento das diligências pertinentes; d) a reiteração dos argumentos e documentos apresentados quando da impugnação; e e) que todas as intimações sejam feitas em nome do Dr. Raimundo Dantas da Silva Júnior e de Dr. Sérgio Antônio Eller.

Nesses termos, pede deferimento.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade da decisão *a quo* por ausência de cientificação da Recorrente, em relação ao conteúdo da informação fiscal prestada pelo Autuante, não merece acolhida, pois não houve por parte do Autuante anexação de qualquer documento novo, nem alteração dos demonstrativos de débito, originalmente acostados ao processo.

Segundo o RPAF/99, o órgão preparador somente deverá dar ciência, ao Sujeito Passivo, se forem anexados novos documentos, conforme se encontra expresso no art. 127, § 7º do diploma regulamentar citado, abaixo reproduzido:

*“Art. 127. O autuante terá o prazo de 30 (trinta) dias, contado da apresentação da defesa, para prestar a informação fiscal.*

*...  
§ 7º Se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no § 1º do art. 18.  
...”*

Assim, nada de irregular houve, apenas o cumprimento do rito estabelecido na legislação. Rejeito o pedido de nulidade da decisão de piso.

Quanto ao pedido de diligência, denego, por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da minha convicção.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como *“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 exercício”*.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que deixou de registrar os seus estoques em poder de terceiros, fato que explicaria a diferença apurada. Deixa, contudo, de anexar documentos para provar o quanto alega. Noto que, embora tenha deixado de acostar documentação comprobatória, o Contribuinte afirma reiterar os argumentos e a documentação acostada quando da apresentação de sua impugnação.

Examinando os elementos do processo, noto que o Sujeito Passivo apresenta peça impugnatória de dez folhas, acompanhada, todavia, de extensa documentação, de mais de duas mil e seissentas folhas processuais. Nela afirma ter acostado as fichas de estoques, que comprovariam a existência de mercadorias em poder de terceiros, a despeito de admitir omissão de registro de tais itens em seu livro fiscal próprio.

Corroboro o entendimento da decisão de piso, pois as fichas de estoque são documentos internos da empresa, insuficientes para fazer prova contra terceiros, principalmente quando se pretende fazê-los substituir ao Livro Registro de Inventário, instrumento próprio a esse fim, conforme prevê a legislação. Sem provas contábeis robustas (qualitativa e quantitativamente) da existência desses estoques, não é possível, a esse órgão julgador, afastar os dados oficiais existentes no livro fiscal citado.

Ademais, o presente lançamento decorre de “omissão de entradas”, ou seja, foram encontradas, no estoque, mais mercadorias do aquelas registradas na escrita fiscal da empresa. Em comprovando-se, efetivamente, a existência de mercadorias em estoque “não registradas no Livro Registro de Inventário”, a conclusão lógica é de que vai aumentar a quantidade de mercadorias sem registro, agravando a situação do Contribuinte, o que não se poderia considerar no presente processo.



É importante destacar, inclusive, que a suspensão da incidência do imposto está condicionada ao fato de que o retorno da mercadoria se dê em um prazo máximo de cento e oitenta dias, conforme prevê o art. 280, § 1º, inciso III do RICMS/12, abaixo reproduzido:

*“Art. 280. É suspensa a incidência do ICMS:*

*I - nas saídas internas, interestaduais e para o exterior, de mercadorias ou bens destinados a industrialização, conserto ou operações similares, bem como nos respectivos retornos, reais ou simbólicos, ressalvada a incidência do imposto quanto ao valor adicionado e às partes, peças e outras mercadorias fornecidas pelo prestador do serviço (Conv. AE 15/74);*

*...*

*§ 1º Para a suspensão prevista no inciso I serão observadas as seguintes regras:*

*...*

*III - a remessa de mercadoria com suspensão do ICMS fica condicionada a que o retorno real ou simbólico ao estabelecimento de origem, ocorra em até 180 dias, contados da data da saída do estabelecimento autor da encomenda, sendo que esse prazo poderá ser prorrogado até duas vezes, por igual período, em face de requerimento escrito do interessado, dirigido à repartição fiscal a que estiver vinculado.*

*...”*

Nesse sentido, outra não pode ser a decisão, senão pela manutenção do lançamento, por ausência absoluta de elementos capazes de desconstituir o presente Auto de Infração.

Do exposto, NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **102148.0002/18-3**, lavrado contra **TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S. A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$228.347,55**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de janeiro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS