

A. I. Nº - 807851-3/97
AUTUADO - M. L. FARIAS OLIVEIRA
AUTUANTE - ROSSANA ARARIPE LINDOTE
ORIGEM - INFAC ITABUNA
INTERNETE 02/02/02

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 02-01/02

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Autuação insubstancial. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE INVENTÁRIO. ATRASO NA ESCRITURAÇÃO. MULTA. Abstraiadas as considerações de caráter preliminar, já objeto de decisões anteriores, está objetivamente demonstrada a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/6/1997, apura dois fatos:

1. Falta de lançamento de operações tributáveis, fato apurado através de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias.
2. Atraso da escrituração do Registro de Inventário.

O contribuinte iniciou sua defesa suscitando uma questão preliminar: a fiscalização do estabelecimento teria sido efetuada por funcionário da fiscalização do trânsito de mercadorias, tendo o preposto fiscal exorbitado dos seus poderes, prevalecendo-se da fiscalização em viaturas, tendo efetuado a contagem do estoque sem a presença do representante da empresa, estando por isso errado o inventário, por não terem sido contadas todas as mercadorias existentes no estoque. Alega que isso prejudica sua defesa. Não participou do inventário realizado pelo fisco. Considera que o modelo do Auto seria outro, o próprio para a fiscalização de estabelecimento, e não o que foi utilizado, que se presta para a fiscalização do trânsito. Alega haver jurisprudência acerca da nulidade do procedimento sem a presença do contribuinte, feito com a participação de pessoa estranha.

No mérito, alega que o livro de inventário se encontrava escriturado. Quanto à diferença de estoque, repete que o fisco efetuou a contagem das mercadorias sem a presença do representante da empresa. A pessoa que presenciou a contagem não seria condecorada do real estoque existente no estabelecimento. Diz que a diferença do item pranchas "morey board" reflete equívoco da ação fiscal, pois se diferença houvesse seria de entradas, não de saídas. Questiona a base de cálculo apurada pela ação fiscal. Pede a recontagem do estoque com a participação do representante da empresa. Pede afinal que se declare nulo o procedimento ou que se considere improcedente o lançamento ante as imprecisões do Auto e da forma como este foi lavrado, em modelo impróprio.

Ao prestar sua informação, a auditora responsável pela autuação comenta que quando o preposto fiscal percebe indícios de ilícito fiscal pode efetuar a verificação do estoque físico do estabelecimento. O elemento surpresa é fundamental nesse caso. Considera que a pessoa que presenciou a contagem do estoque não pode ser pessoa estranha à empresa pois não se admite que o proprietário entregue o estabelecimento aos cuidados de alguém que não seja de sua

confiança. A mesma pessoa que presenciou a contagem foi quem forneceu os livros e documentos para a realização dos trabalhos. Segundo a informante, seria temerário exigir-se a presença do proprietário no momento da contagem física do estoque, pois é comum o fato de muitos deles não cuidarem pessoalmente de seus negócios, ou possuírem vários estabelecimentos, não podendo estarem presentes em todos ao mesmo tempo, inclusive no caso de se ausentarem por motivos de viagem.

Quanto ao fato de ter sido utilizado o modelo de Auto de Infração destinado à fiscalização do trânsito, a auditora pondera que seria inadmissível que a fiscalização ficasse tolhida em seu trabalho simplesmente pela falta de um ou outro formulário.

Considera a auditora que não se pode alegar imprecisão do Auto, pois os elementos a ele anexados demonstram as diferenças encontradas no estoque de mercadorias, bastando apenas noções matemáticas para conferi-los e constatar sua precisão.

Reitera que o livro de inventário não se encontrava escriturado, somente vindo a ser feito porque ela, auditora, permitiu que o autuado regularizasse a escrita.

Relativamente ao erro apontado pela defesa no tocante a pranchas “morey board”, a autuante considera que, tendo a empresa comprado uma unidade e havendo quatro unidades em estoque no dia do levantamento, isso significa que a empresa vendeu três pranchas sem notas.

Com relação à base de cálculo, a auditora explica que para não onerar injustamente o contribuinte, haja vista que as mercadorias são de vários modelos, foram considerados como preços unitários os valores mais baixos dos diversos modelos e marcas. Pede que se mantenha a exigência fiscal.

Através do Acórdão JJF 0146/00, o Auto de Infração foi declarado nulo na Primeira Instância, em razão de vícios formais e materiais do procedimento, a saber: a) fiscalização de estabelecimento efetuada pela fiscalização do trânsito de mercadorias; b) inexistência, no Auto de Infração, do visto do inspetor ou supervisor do trânsito; c) Auto de Infração registrado extemporaneamente na repartição; d) indeterminação da base de cálculo, não havendo elementos que indicassem como foram apurados os preços médios de vendas; e) inobservância do devido processo legal; f) cerceamento de defesa; g) afronta ao princípio da legalidade (indeterminação da base de cálculo).

Ao apreciar o Recurso de Ofício, a 2ª Câmara, através do Acórdão CJF 0594/00, deu provimento ao recurso, devolvendo os autos à Primeira Instância para julgamento do mérito, após a adoção das medidas cabíveis, visando ao saneamento dos vícios processuais.

O processo foi remetido em diligência para que a fiscalização demonstrasse como foram apurados os preços médios das vendas, com reabertura do prazo de defesa.

A auditora informou que no Termo de Encerramento de Fiscalização consta que os preços médios foram apurados através de levantamento das últimas saídas de mercadorias. Acrescenta que entre mercadorias de preços diversos, foram utilizados os menores valores, para evitar que a generalização permitisse prejudicar o contribuinte. Declarou reconhecer o equívoco quanto aos “morey board”, haja vista que, na verdade, trata-se de omissão de entrada de três unidades.

O processo foi a julgamento na pauta do dia 12/9/2001. Na sessão de julgamento, por deliberação da maioria, foi determinada a remessa dos autos em diligência à repartição de origem, para que, em face do disposto no art. 60, II, do RICMS/97, a autuante demonstrasse nos autos que os preços médios foram apurados através de levantamento das últimas saídas. A Junta considerou que não basta ser dito, vagamente, qual o critério adotado, precisando ser ele demonstrado no processo,

para propiciar ao contribuinte defender-se, caso pretenda, e para que o órgão julgador possa aferir os cálculos.

A auditora devolveu o processo dizendo ser impossível atender à diligência porque, de acordo com informações obtidas, ocorreu um incêndio no estabelecimento da empresa. A titular do estabelecimento reside atualmente na cidade de Eunápolis, tendo levado consigo os livros e documentos da empresa. A inscrição do estabelecimento está cancelada. A auditora diz lamentar não ter logrado êxito no cumprimento da diligência determinada, porque para comprovar os preços médios precisaria ter acesso aos documentos fiscais nos quais se baseou para a lavratura do Auto de Infração.

VOTO

O Auto de Infração acusa o sujeito passivo de haver efetuado operações mercantis mas omitido os valores correspondentes em sua escrita. Acusa também o atraso da escrituração do Registro de Inventário.

O presente Auto de Infração havia sido declarado nulo, em decisão de Primeira Instância, de cujo acórdão fui o relator, em razão de vícios formais e materiais do procedimento, a saber: *a) fiscalização de estabelecimento efetuada pela fiscalização do trânsito de mercadorias; b) inexistência, no Auto de Infração, do visto do inspetor ou supervisor do trânsito; c) Auto de Infração registrado extemporaneamente na repartição; d) indeterminação da base de cálculo, não havendo elementos que indicassem como foram apurados os preços médios de vendas; e) inobservância do devido processo legal; f) cerceamento de defesa; g) afronta ao princípio da legalidade (indeterminação da base de cálculo).*

Por decisão da 2^a Câmara, os autos retornaram a esta Junta para ser apreciado o mérito, após o saneamento do processo.

Os autos foram remetidos em diligência à repartição de origem para saneamento dos vícios assinalados. Algumas coisas não têm como ser saneadas, pois não há meios de se retroceder no tempo a ponto de, agora, serem praticados atos que deveriam ter sido praticados em 1997. Tendo em vista que a matéria já foi objeto de análise pela 2^a Câmara, não emitirei juízos de valor acerca do fato de o Auto de Infração ter sido registrado extemporaneamente, sem o visto do inspetor ou do supervisor do trânsito. Isso está sendo mencionado apenas para que não se venha a interpor recurso alegando que fui omisso a esse respeito.

Por conseguinte, no presente julgamento não serão apreciados mais os aspectos formais do procedimento. Limitar-me-ei à análise das questões materiais, quais sejam, o levantamento quantitativo e o atraso da escrituração do Registro de Inventário.

No que concerne ao 1º item do Auto de Infração, que diz respeito à diferença de saídas de mercadorias apurada no levantamento quantitativo, cumpre examinar dois aspectos: as contagens físicas e os valores dos preços médios. O contribuinte pediu a recontagem do estoque com a participação do representante da empresa, apontou equívocos na contagem de pranchas “morey board”, e questionou o cálculo dos preços médios apurados pela fiscalização.

A defesa questionou a contagem física do estoque, alegando que ela teria sido feita sem a presença do representante da empresa. Diz que não foram contadas todas as mercadorias existentes no estabelecimento, pois a pessoa que presenciou a contagem não era conhecida da situação das mercadorias. Por sua vez, a auditora contrapõe que num levantamento fiscal o elemento surpresa é fundamental. Na sua opinião, seria um temerário precedente exigir-se a

presença do proprietário no momento da contagem física do estoque, pois é comum o fato de muitos deles não cuidarem pessoalmente de seus negócios, ou possuírem vários estabelecimentos, não podendo estarem presentes em todos ao mesmo tempo, inclusive no caso de se ausentarem por motivos de viagem.

Observo que o contribuinte, ao defender-se, anexou quatro planilhas de cálculo dando a sua versão dos fatos. A primeira diz respeito a calças compridas. A segunda, a bermudas. A terceira, a blusas e camisas. A quarta, a pranchas “morey board”.

Embora se trate de quatro demonstrativos, a auditora apenas se manifestou a respeito das pranchas “morey board” (quarta planilha). Nada disse com relação às outras três planilhas.

Quanto às aludidas pranchas, a auditora disse, na informação, que, tendo a empresa comprado uma unidade e havendo quatro unidades em estoque no dia do levantamento, isso significa que a empresa vendeu três pranchas sem notas. Posteriormente, ao cumprir a diligência determinada pelo CONSEF, a auditora reconsiderou esses comentários, reconhecendo ter-se equivocado, concluindo que se trata, na verdade, de omissão de entradas de três unidades.

Também foi questionado pelo sujeito passivo o cálculo dos preços médios apurados pela fiscalização. A esse respeito, a auditora contrapôs que os elementos anexados aos autos são claros, bastando apenas noções matemáticas para conferi-los. Explicou que, para não onerar injustamente o contribuinte, haja vista que as mercadorias são de vários modelos, foram considerados como preços unitários os valores mais baixos dos diversos modelos e marcas.

A indeterminação da base de cálculo foi uma das razões que levaram à decretação da nulidade do procedimento em decisão anterior. Como os autos foram devolvidos à Primeira Instância para análise do mérito, após as providências saneadoras necessárias, o processo foi remetido em diligência à repartição de origem para que fosse feita a demonstração da forma como foram apurados os preços médios das vendas.

A diligência, a rigor, não foi cumprida. A auditora apenas diz que à fl. 15 dos autos, no Termo de Encerramento de Fiscalização, consta que os preços médios foram apurados através de levantamento das últimas saídas das aludidas mercadorias. Diz que entre mercadorias de preços diversos, foram utilizados os menores valores, para evitar que a generalização permitisse prejudicar o contribuinte.

Os fatos em discussão ocorreram na vigência do RICMS/96, aprovado pelo Decreto nº 5.444/96, cujo art. 60 estabelece a base de cálculo para os casos de saídas apuradas por meio de levantamento quantitativo de estoque nestes termos:

“Art. 60 - A base de cálculo do ICMS, nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, é:

.....
II - tratando-se de diferença apurada pelo fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque, para efeitos de definição do valor unitário da mercadoria:

- a) apurando-se omissão de saídas, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento;

b) apurando-se omissão de entradas, e ficando caracterizada a existência de receita oculta empregada no pagamento de tais entradas, o valor do custo das entradas omitidas, que corresponderá ao preço médio das compras do último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria.

Parágrafo único. Na apuração da base de cálculo em função dos critérios previstos neste artigo, quando forem constatadas, simultaneamente, irregularidades no disponível e no exigível, bem como entradas ou pagamentos não contabilizados ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário, se se configurar a presunção de que as demais nela estejam compreendidas.”

No caso das pranchas “morey board”, como se trata de diferença de entradas (conclusão a que chegou a auditora ao atender à diligência), o fato está compreendido na ocorrência da diferença de saídas, nos termos do parágrafo único do art. 60, supra, em consonância com a orientação da Portaria nº 445/98.

Resta, contudo, decidir se é devido o tributo nessas circunstâncias. O art. 60, II, “a”, acima transcrito, determina que a base de cálculo na omissão de saídas apurada através de levantamento quantitativo de estoque é o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.

O processo foi remetido em diligência, em duas oportunidades, para que fosse feita a demonstração da forma como foram apurados os preços médios das vendas. A primeira diligência não foi cumprida, retornando os autos com a informação de que à fl. 15, no Termo de Encerramento de Fiscalização, consta que os preços médios foram apurados através de levantamento das últimas saídas das mercadorias, sendo que, entre mercadorias de preços diversos, foram utilizados os menores valores, para evitar que a generalização permitida prejudicasse o contribuinte.

O processo chegou a ser pautado para julgamento, na sessão de 12/9/2001. Porém, na sessão de julgamento, os membros desta Junta consideraram ser de bom alvitre tentar mais uma vez obter a demonstração da forma como foi estabelecida a base de cálculo do levantamento fiscal. Porém, nesta segunda diligência, os autos retornaram com a informação de que a empresa não funciona mais. Esse fato é irrelevante neste caso. O demonstrativo deveria constar nos autos desde o início.

O art. 60, II, “a”, fala em preços médios. Para a determinação de preços médios, é preciso que a fiscalização elabore algum demonstrativo, algum instrumento em que, por escrito, se materializem os cálculos ou se indiquem os dados considerados. O procedimento fiscal deve conter elementos que propiciem ao sujeito passivo e a este Conselho a avaliação, a conferência, a depuração do débito, enfim, deve haver elementos que dêem certeza e liquidez ao lançamento.

Quando a determinação do débito é feita de forma direta, como, por exemplo, no caso de imposto lançado mas não recolhido, é possível dispensar-se a elaboração de demonstrativo. No entanto, quando a apuração do débito requer algum tipo de cálculo, envolvendo documentos vários, é inadmissível a imputação da dívida ao sujeito passivo sem que lhe sejam informados em detalhes os critérios ou o método adotado pelo fisco, bem como sem a indicação precisa dos elementos que serviram de fonte na determinação dos valores levantados pelo fisco.

O demonstrativo à fl. 3 diz respeito aos dados relativos às entradas. O demonstrativo à fl. 4 constitui o mapa-resumo, ou seja, apura os dados quantitativos dos estoques inicial e final, das entradas e das saídas, indica os preços unitários médios considerados e os valores das saídas omitidas. O anexo à fl. 5, embora diga respeito ao levantamento das saídas, apenas contempla as quantidades, não cuida de valores monetários. E o anexo à fl. 6 representa a declaração de estoque (quantidades). Falta, portanto, o demonstrativo da apuração dos preços médios de vendas. O processo foi baixado em diligência precisamente para isso, mas a auditora por alguma razão não teve meios de atender à solicitação.

No presente caso, a discussão diz respeito à base de cálculo, matéria de reserva legal. O contribuinte protestou na defesa quanto a esse aspecto. Considero que houve cerceamento de defesa. Além disso, o tributo deve ser cobrado de acordo com o texto da lei, não se admitindo majoração ou redução do ônus fiscal.

Não foi demonstrado de que modo foram obtidos os preços médios das saídas das mercadorias objeto da autuação. Trata-se de aspecto fundamental, pois é a partir do preço médio que se determina a base de cálculo do tributo, matéria de reserva legal, que não pode ficar à mercê de critérios subjetivos do contribuinte ou do fisco.

O ato do lançamento tributário tem um rito. Esse rito é estabelecido pela legislação. O lançamento não pode ser praticado livremente pelo fisco, como bem queira. Ao contrário, é um ato vinculado, isto é, sujeito à observância dos ditames da lei – ditames de ordem material e formal. Sob o aspecto material, ou de mérito, cumpre verificar se o tributo é ou não devido, se há ou não provas do cometimento. Por outro lado, do ponto de vista formal, deve-se observar a forma, método ou critério a ser seguido na efetivação do lançamento. Não há hierarquia entre um ou outro aspecto. Tão importante quanto a apuração do fato em si é a forma como o fato deve ser autuado. Se um preceito formal deixa de ser atendido, vicia-se o procedimento, afetando a sua eficácia.

Considero insubstancial a autuação consubstanciada no 1º item do Auto de Infração. A ausência de elementos que determinem a base de cálculo acarreta a falta de liquidez do lançamento. Cobrar imposto sem o conhecimento da base de cálculo, além de implicar cerceamento de defesa, constitui afronta ao princípio da legalidade.

No tocante ao 2º item, abstraídas as considerações de caráter preliminar, que não são analisadas neste julgamento, pelas razões já expostas, observo que, de acordo com as cópias do Registro de Inventário às fls. 10 a 12, o estoque final de 1996 não se encontrava escriturado por ocasião da visita da fiscalização ao estabelecimento. Objetivamente, está demonstrada a infração – atraso na escrituração de livro fiscal. É cabível, portanto, a multa.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 807851-3/97, lavrado contra **M. L. FARIAS OLIVEIRA.**, devendo o autuado ser intimado a efetuar o pagamento da multa de **10 UPFs-BA**, prevista no art. 42, XV, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de janeiro de 2002.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA