

A. I. Nº - 03362568/97
AUTUADO - PANIFICADORA E MERCEARIA DO PARQUE LTDA.
AUTUANTE - ANTONIO MEDEIROS DOS SANTOS
ORIGEM - INFAZ IGUATEMI
INTERNET - 27. 09. 2002

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0340-04/02

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas, através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Em se tratando de estabelecimento inscrito como depósito fechado, não se pode imputar ao mesmo a acusação de omissão de saídas por presunção, sustentada na constatação de entradas omitidas, uma vez que o mesmo não tem como finalidade a realização de operações mercantis. Refeito o cálculo do imposto. **b)** FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. Exclusão da exigência por adaptação à Portaria 445/98. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em exige reclama o pagamento de ICMS no valor de R\$113.560,54 mais multa de 70%, além de multa de 5% sobre o valor comercial de mercadorias, no valor total de R\$14.240,48, referente às seguintes infrações, apuradas nos exercícios de 1992 a 1995:

1. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis à alíquota de 17%, apurada em levantamento quantitativo de estoque – exercícios de 1992 a 1995;
2. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis à alíquota de 7%, apurada em levantamento quantitativo de estoque – exercícios de 1992 a 1995;
3. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis à alíquota de 17%, constatada a omissão de entradas de mercadorias no estabelecimento, sem registro na escrita, apurada em levantamento quantitativo de estoque – exercícios de 1992, 1994 e 1995;
4. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis à alíquota de 7%, constatada a omissão de entradas de mercadorias no estabelecimento, sem registro na escrita, apurada em levantamento quantitativo de estoque – exercícios de 1992 a 1995;
5. Falta de registro de mercadorias entradas no estabelecimento, apurada em levantamento quantitativo de estoque – exercícios de 1992 a 1995, tendo sido indicada a multa de 5% sobre o valor atribuído às mesmas.

O autuado apresenta defesa tempestiva (fl. 198) iniciando por interpor como preliminar de nulidade a falta de elementos para determinar com segurança a infração, argumentando que o levantamento de

estoque se deu em um estabelecimento inscrito como depósito fechado, constatada, em quase todos os exercícios, omissões de entradas em montante superior às omissões de saídas. Sendo depósito fechado, as notas fiscais de entradas e de saídas são emitidas pela empresa à qual é vinculado, não se admitindo a presunção de aquisição de mercadorias sem notas fiscais. Entende que, no máximo, caberia a presunção de transferências sem notas fiscais, que não poderia ser tributada, face a não incidência do imposto sobre tais operações, disposta no artigo 7º, I, “b”, do RICMS/97.

Adentra no mérito alegando que valores foram consignados no demonstrativo de débito e não estão circunstanciados no Termo de Fiscalização, identificando-os. Alega também que todas as diferenças apuradas, tanto de entradas como de saídas, foram tributadas a 7% e a 17%, mais multa de 70% e, ainda, sobre as mesmas, foi cobrada a multa de 5% sobre o seu valor, não havendo previsão para aplicação de duas multas para uma mesma infração. Reclama que foram consideradas no levantamento mercadorias que tiveram o imposto pago por substituição tributária (açúcar e farinha de trigo) e que a determinação do montante está tão confusa e indeterminada que não há como corrigi-la. Afirmando que não há diferença ou omissões de entradas e saídas de mercadorias em depósito fechado, aponta uma série de imperfeições no levantamento, em número de 54. Conclui pedindo a decretação da nulidade ou da improcedência do Auto de Infração, no julgamento, antes argumentando que, se os levantamentos forem feitos corretamente, não serão identificadas diferenças.

O autuante presta informação fiscal (fl. 221), contestando os argumentos do autuado para fundamentar o pedido de nulidade assim como as alegações quando às alíquotas e multas aplicadas sobre os valores levantados, atribuindo-as ao desconhecimento da metodologia dos cálculos para constituição do crédito tributário. Sobre os 54 itens relativamente a imperfeições apontadas pelo autuado, justificando que mais de cinco mil lançamentos foram feitos e, dos contestados (apenas 53 destaques de erros) só em 25 ficou comprovada a razão do contribuinte. Destacando que seu erro representa apenas 0,5% do levantamento, mesmo assim refaz os mesmos, considerando as alegações contidas nos 25 itens, concluindo por novo valor devido, expresso no demonstrativo de débito re-elaborado (fls. 229/230), totalizando: ICMS R\$101.174,28 e Multa R\$14.626,47.

Intimado a ter vista da informação fiscal o contribuinte se manifesta (fl. 244) reiterando o pedido de nulidade, contestando o trabalho de revisão por ter sido feito pelo próprio autuante, que considera não indicado por ser parte interessada, expressando o seu entendimento de que o trabalho deveria ser feito por fiscal estranho. Continuando, contesta o lançamento por entender ser baseado em mera presunção, sem previsão legal, especialmente tratando-se de trabalho desenvolvido em depósito fechado, local em que as mercadorias são acobertadas por notas fiscais emitidas pelo próprio contribuinte, com não incidência do imposto. Alega que, mesmo que existissem operações feitas sem notas fiscais o Estado não teria competência tributária para exigir tributo, visto a expressa não incidência.

Alega que os novos demonstrativos apresentados configuram *bis in idem*, por imputar nova tributação sobre mercadorias que tiveram o imposto pago por substituição tributária, portanto, com fase de tributação encerrada, exemplificando quais. Alega ainda que, nos novos demonstrativos realizados, não foi demonstrada a forma de apuração dos preços médios, contaminando o levantamento de nulidade. Argumenta ainda que a IN 310/90, prevê o roteiro de auditoria fiscal aplicado pelo autuante, para estabelecimentos comerciais atacadistas ou varejistas, não podendo, portanto, ser aplicado em depósito fechado, que não se caracteriza como estabelecimento comercial. Todas as suas alegações estão exemplificadas com ementas do CONSEF.

A 1ª JJF, em 04/10/00, encaminha o processo em diligência à INFAZ Calçada, para que o autuante elabore novos demonstrativos, nos termos da Portaria 445/98 (fl. 255).

Em 24/04/01 o autuado protocola petição datada de 10/04/01 (fls. 262/263), requerendo que o processo seja julgado.

O autuante, em 18/05/01 (fl. 258), se manifesta, fazendo um longo arrazoado sobre procedimentos do autuado, contestando seus argumentos, e esclarecendo como procedeu na realização dos levantamentos. Esclarece ainda não poder ter certeza do encerramento da fase de tributação das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, por não identificar sua origem. Conclui pedindo a manutenção do Auto de Infração.

Na assentada de julgamento, a 4ªJJF resolveu converter o processo em diligência, para que fiscal estranho ao feito demonstre a apuração dos preços médios. Ainda, que o diligente observe a possibilidade de especificar melhor as mercadorias e as considerações feitas pelo autuado sobre as falhas apontadas na contagem física, que não foram aceitas pelo autuante.

A ASTEC/CONSEF atende à diligência (fl. 268), através do Parecer nº 119/2002, explicando:

- a) que o autuado não apresentou os documentos necessários à realização do trabalho, apresentando apenas uma parte daqueles, em quantidade ínfima se comparada à totalidade, mesmo tendo sido multi intimado para tal;
- b) que localizou uma parte da documentação, dita entregue ao CONSEF, apensada em outro processo, que não pôde ser utilizada, pois pertencente a outro estabelecimento;
- c) que a revisão limitou-se, por falta de documentos, às informações constantes no processo;
- d) como apurou o preço médio e, quanto àqueles produtos que foi impossível o recálculo, manteve os preços apurados pelo autuante;
- e) que elaborou um novo demonstrativo de débito, adaptando o levantamento à Portaria 445/98;
- f) que concluiu por um débito no valor de R\$115.819,01.

O autuante e o autuado foram intimados a ter vista da diligência.

O autuante se manifesta (fl. 290), transcrevendo trecho da diligência que ratifica o procedimento por ele adotado quanto às especificações das mercadorias. Conclui justificando que o valor por ele retificado deve ser mantido porque inferior ao apurado pelo diligente.

O autuado protocola petição para que as intimações sejam direcionadas ao seu preposto, no endereço que identifica, face ao encerramento das atividades do estabelecimento (fl. 301).

O autuado se manifesta sobre a diligência, inicialmente ratificando o pedido de nulidade inserto na defesa e, em seguida, impugnando a diligência realizada. Alega que mesmo a ausência de notas fiscais não pode justificar a exigência tributária uma vez que as operações estão abrigadas pela não incidência do imposto. Frisa que os novos levantamentos pecam por insistir na configuração do *bis in idem* uma vez que impõe nova tributação sobre mercadorias que tiveram o imposto pago em operações anteriores, pelo regime de substituição tributária. Contesta também a aplicação da Portaria 445/98, porque posterior à data de ocorrência dos fatos, alegando que à época vigorava a regra e jurisprudência de que mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária não seriam inclusas em levantamentos quantitativos. Continuando, alega que, por ser o levantamento feito em exercício fechado, estaria

impossibilitada a presunção de que as mercadorias estariam em seu poder, sem os respectivos registros. Cita e analisa várias decisões do CONSEF sobre matéria que entende similar.

Sobre a diligência ressalta que a mesma traz modificações substanciais dos pedidos, implicando em nulidade do lançamento. Apela para o respeito aos princípios da eventualidade e da concentração da defesa, caso superadas as razões de nulidade, para pedir a improcedência do lançamento, por entender que tratando-se de depósito fechado, impossível é a realização de levantamento quantitativo de estoques, argumentando que, se constatadas omissões, quer de entradas, quer de saídas, não poderia ser exigido o imposto porque o mesmo não é sujeito passivo da obrigação principal, restando, somente, ser exigido o pagamento de penalidade por descumprimento de obrigação tributária acessória.

VOTO

Início o presente voto discordando das preliminares de nulidade suscitada pelo autuado. A infração está caracterizada e as imperfeições dos levantamentos são passíveis de correção, ao teor do parágrafo primeiro do artigo 18 do RPAF/99, por não prejudicarem a identificação da infração. Para suprir as falhas processuais a 4ªJJF resolveu converter o processo em diligência, que foi cumprida pelo órgão competente para tal e da qual o autuado teve ciência. Quanto à realização do levantamento quantitativo por gênero e não por espécie, foi o próprio autuado que não forneceu os meios para que o levantamento fosse feito com a maior especificidade possível, conforme pode ser constatado através das declarações do diligente.

Outra preliminar de nulidade que não posso considerar e que foi invocada pelo autuado na manifestação à informação fiscal, baseada na contestação ao trabalho de revisão feito pelo próprio autuante, por entender que deveria ter sido feito por fiscal estranho. Os trabalhos revisionais, através de diligências específicas para tal fim, acontecem por determinação da autoridade encarregada da instrução do processo, nas condições determinadas no RPAF/99. O trabalho que foi realizado pelo autuante não foi diligencial e limitou-se ao refazimento dos cálculos relativos aos levantamentos, para acatar alegações defensivas, ato que não é capaz de determinar a nulidade do lançamento, porque não caracteriza quaisquer das hipóteses previstas no artigo 18 do mesmo RPAF.

Também não posso acatar uma terceira preliminar, também invocada na manifestação à informação fiscal: incompetência tributária do Estado para exigir o tributo visto que as operações estariam beneficiadas pela não incidência – remessa e retorno de depósito fechado. Entendo que a não incidência somente deve ser considerada para as operações devidamente acobertadas de documentação fiscal regular, e não pode beneficiar operações omitidas de registro pelo próprio sujeito passivo que seria o favorecido com a dispensa do imposto.

Rejeito também o pedido de nulidade contido na manifestação à diligência, sob argumento de que a diligência realizada, por trazer modificações ao pedido, macula o lançamento. É que observando o trabalho verifico que o diligente atendeu aos pedidos realizados por este Relator e, mesmo que os modificasse, não implicaria em nulidade do lançamento, pois sua função no processo é somente de dirimir dúvidas suscitadas, cabendo ao relator acatar ou não o seu resultado.

Não acato também outras duas alegações defensivas. A primeira, que roteiros de fiscalização previstos para verificação das operações realizadas por empresas comerciais atacadistas e varejistas, não podem ser aplicados em estabelecimento inscrito na condição de depósito fechado. É que os roteiros de

auditoria devem ser utilizados, nos trabalhos fiscais, de forma a identificar a regularidade das operações dos estabelecimentos de contribuintes do ICMS, independentemente da atividade que desenvolvam. A segunda, sobre a configuração do *bis in idem*, por imputar nova tributação sobre mercadorias com fase de tributação encerrada, face ao pagamento do imposto por substituição tributária. É que as omissões de entradas de tais mercadorias caracterizam que foram adquiridas com recursos de origem não comprovada, respaldando a presunção de que saídas de mercadorias foram feitas sem os devidos registros fiscais e contábeis, cujos recursos auferidos financiaram as aquisições daquelas não registradas. A presunção, legalmente prevista, pode ser imputada ao contribuinte, cabendo a este elidi-la, se para tal tiver elementos de prova.

Vou também desconsiderar a manifestação do autuante de que cometeu erros em percentual insignificante (aproximadamente 0,5% do levantamento) visto que tal fato em nada contribuiu para a formação do meu convencimento além de que, seja qual for o percentual que represente sobre o todo, se o erro for passível de correção, deve sê-lo, sob pena de nulificar o lançamento.

Acato a alegação defensiva de que as omissões de entradas constatadas em depósito fechado, não podem ser consideradas para caracterizar omissão de saídas por presunção. É que os estabelecimentos que têm como atividade depósito fechado, somente devem realizar operações de guarda de mercadorias, não devendo, portanto, realizar qualquer operação de venda, as quais somente devem ocorrer nos estabelecimentos depositantes. No depósito fechado, assim, não deve haver sequer movimentação financeira.

Feitas as considerações, passo a analisar o mérito da autuação. Trata-se de levantamento quantitativo de estoques, em estabelecimento que realiza operações com mercadorias, que detectou omissão de entradas e de saídas de mercadorias em todos os exercícios que foram objeto de fiscalização: 1992 a 1995. Portanto, o roteiro de auditoria é aplicável e é procedimento normal de fiscalização. Os levantamentos quantitativos de estoques devem ser analisados à luz da Portaria 445/98, mesmo que relativamente a exercícios anteriores à sua vigência, pois interpreta a melhor forma de entendimento para o procedimento. Desta forma, fica prejudicada a exigência constante do item 5 do presente Auto de Infração, ou seja, declarada improcedente a indicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, que deve ser absorvida pela incidente sobre o valor do imposto, conforme determina o § 2º do artigo 60 da Lei 4825/89, vigente à época dos fatos.

Todavia, no presente caso, uma particularidade deve ser observada. É que se trata de levantamento quantitativo feito em estabelecimento que tem como atividade “depósito fechado”. O seu Registro de Entradas comprova que somente recebe mercadorias por remessa, e o seu Registro de Saídas evidencia que só realiza operações de remessa (copais às folhas 57 a 194, trazidas pelo autuante). Portanto, não ficou provado que o mesmo realiza operações mercantis de compra e venda, o que impede que lhe seja imputada, por presunção, a acusação da omissão de saídas, respaldada na constatação da ocorrência de entradas não registradas, repito.

Entretanto, sobre as saídas realizadas, cujos registros foram omitidos, deve incidir a exigência do imposto, porque não identificado o seu destino: retorno ao depositante, entrega a outro contribuinte, ou a consumidor final. Também, deve ser responsabilizado solidariamente pelas mercadorias que detiver em estoques, desacobertadas de notas fiscais, salvo se comprovar que oriundas de estabelecimento depositante, o que não se apresenta no caso presente. Tratando-se de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, deve ser exigido também o imposto sobre as operações subsequentes porque, se

não identificada a origem, conseqüentemente não fica comprovado que o imposto correspondente foi recolhido.

Contudo, entendo que o imposto por solidariedade não pode ser exigido no presente lançamento, porque mudaria o fulcro da autuação, que somente exige o pagamento do imposto por sobre omissões de saídas, constatadas ou por presunção, e de multa por falta de registro de aquisições. A própria aplicação retroativa da Portaria 445/98, não poderia ser feita, porque somente permitida se para beneficiar o autuado, o que não aconteceria no presente caso.

Diante do exposto, entendo que a infração apontada – omissão de saídas – fica comprovada, necessitando somente ser quantificada. É que o autuado contestou os números apresentados pelo autuante, especialmente em relação ao preço médio, que não foi demonstrado. Para dirimir as dúvidas, e determinar o real valor da base de cálculo, o processo foi convertido em diligência tendo o funcionário fiscal encarregado de realizar a tarefa declarado que não foi possível realizar integralmente o trabalho revisional, porque o autuado, após reiteradas intimações, somente apresentou parte dos documentos solicitados. Assim, esclareceu que quando não dispôs de documentos, considerou os mesmos números constantes do processo, inclusive em relação ao questionado preço médio.

Entendo que o trabalho revisional não foi realizado integralmente porque o autuado negligenciou no cumprimento de sua obrigação acessória de apresentar os documentos solicitados pelo fisco que, relativamente a processos pendentes, devem ser guardados até a decisão dos mesmos.

Dessa forma, entendo que os números mais próximos da realidade são aqueles apresentados pelo diligente, razão porque tomo-os como válidos para determinar o valor das infrações e do imposto efetivamente devido sobre as mesmas, promovendo as seguintes retificações, baseado em tudo o que ponderei anteriormente:

1. somente considero, para exigência do imposto, como infrações comprovadas, as relativas a saídas de mercadorias tributáveis, sem registro, apurando o imposto de conformidade com a alíquota incidente sobre cada qual, nos seguintes valores de base de cálculo:

Exercício de 1992	Cr\$ 338.447.374,62	ou	R\$ 123,08
Exercício de 1994			R\$ 52.217,70
Exercício de 1995			R\$130.854,46

2. excepciono do presente raciocínio o cálculo das omissões de saídas relativamente ao exercício de 1993, conforme demonstrativo à folha 277, que merece a retificação a seguir. É que, observando os preços médios determinados pelo revisor para cada mercadoria constato que, em relação ao item “água sanitária”, o mesmo se apresenta em desconformidade com a realidade, se comparados com os demais produtos. É que se trata de uma mercadoria de valor inferior a diversas outras constantes do levantamento (leite, feijão, etc), cujos preços médios para as embalagens apresentadas variam de CR\$1.776,21 a CR\$6.494,28, enquanto o relacionado com a mercadoria em foco está indicado como CR\$88.972,00, o que é exorbitante, mesmo para uma caixa do produto, pois desproporcional aos imputados aos demais itens. Tal discrepância traduz insegurança no valor apresentado e, na impossibilidade de determinação do preço médio real da mercadoria, invoco o princípio do *in dubio contra fiscum*, para excluir a mesma do rol das levantadas, para somente cobrar o imposto sobre o valor daquelas cujo preços médios estão compatíveis, conforme:

Valor total das omissões	CR\$302.853.816,99
(-) Água sanitária: 2.615 unidades a CR\$88.972,00	CR\$232.661.780,00

(=) Valor Retificado das Omissões de Saídas
Valor convertido para a moeda vigente – Real

CR\$ 70.192.036,99
R\$25.524,38

O Demonstrativo de débito fica assim retificado:

EXERCÍCIO	OMISSÃO SAÍDAS	ALÍQUOTA	IMPOSTO
1992	21,45	7	1,50
	101,63	17	17,28
			18,78
1993	5.850,07	7	409,50
	19.674,31	17	3.334,63
			3.744,13
1994	17.340,58	7	1.213,84
	34.877,12	17	5.929,11
			7.142,95
1995	269,56	7	18,87
	130.584,90	17	22.199,43
			22.218,30
	TOTAL		33.124,16

O meu voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do lançamento, no valor de R\$33.124,16.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **03362568/97**, lavrado contra **PANIFICADORA E MERCEARIA DO PARQUE LTDA.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$33.124,16**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no inciso IV, “a”, do artigo 61, da Lei 4825/89, e dos acréscimos moratórios.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de setembro de 2002.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO PRESIDENTE

ANSELMO LEITE BRUM – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR