

PROCESSO	- A.I. Nº 298616.0004/02-6
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MLAV COMÉRCIO DE ROUPAS E CONFECÇÕES LTDA.
RECORRIDOS	- MLAV COMÉRCIO DE ROUPAS E CONFECÇÕES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0335-03/03
ORIGEM	- INFRAZ IGUATEMI
INTERNET	- 05.12.03

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0166-12/03

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Efetuada correção no cálculo do imposto devido. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Mantida a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização do comércio, através do qual se fez a exigência de imposto no valor original de R\$92.351,31, imputando-se ao contribuinte a falta de recolhimento do ICMS relativo às saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento na escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, em exercício fechado, englobando os anos de 1999 e 2000. A fiscalização apurou o imposto pelo regime normal de tributação, ainda que o contribuinte fosse optante do SIMBAHIA, em razão da prática de irregularidades previstas no Regulamento do ICMS.

Neste processo serão apreciados o Recurso de Ofício e o Recurso Voluntário.

A Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da sua própria decisão para uma das Câmaras com fundamento no art. 169 inciso I, alínea "a", item 1, do RPAF/99, aprovado pelo decreto nº 7.629/99 alterada pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10.10.00.

A Decisão objeto do Recurso de Ofício foi decorrente do fato da Junta ter reduzido o valor do débito originalmente lançado no valor de R\$92.351,31 para R\$26.574,41.

Inicialmente, o relator da 1ª instância afastou as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo, fazendo constar do voto que o Auto de Infração estava revestido das formalidades legais, não se observando erro ou vício capaz de se decretar a nulidade, de acordo com as disposições do art. 18 do RPAF/99. A redução do "*quantum debeatur*" originou-se do fato do contribuinte ter apresentado, por ocasião da defesa, novos elementos, que submetidos a procedimento de diligência realizada por auditora fiscal lotada na ASTEC/CONSEF, implicou na

constatação de algumas divergências relacionadas às fls. 927 a 933. Após as devidas retificações elaborou-se novo resumo de estoques, doc. fl. 934, concedendo-se, também, crédito fiscal de 8% sobre o montante das omissões encontradas, autorizada pela Lei nº 7.357/98, em face da condição de empresa de pequeno porte do autuado, reduzindo-se o imposto exigido para R\$26.574,41.

Essa parcela remanescente da condenação motivou a interposição de Recurso Voluntário, já que a decisão da Junta foi pela procedência parcial do Auto de Infração. O contribuinte, através de seu advogado, ao fundamentar o Recurso Voluntário apresentou as razões a seguir elencadas.

Primeiramente, reiterou todos os termos de sua defesa e demais pronunciamentos, insistindo na nulidade da autuação, em razão da ausência do termo de início de fiscalização, afirmando que o mesmo que não poderia ser substituído, como decidiu a JJF, já que fere norma matriz do Código Tributário Nacional, pelo termo de intimação para a apresentação de livros e documentos.

O recorrente alegou que, tratando-se de fiscalização de estabelecimento, em decisões da jurisprudência do próprio colegiado de julgamento e consubstanciado na norma, exige-se o citado Termo, assim como as demais formalidades a ele ligados e sendo assim, o contribuinte é prejudicado, inclusive quanto ao exercício de espontaneidade diante da abertura de nova ação fiscal. Reiterou, portanto, o pedido de nulidade do lançamento fiscal.

Suscitou outra nulidade, alegada em função da ausência de padronização das mercadorias por espécie, pois a autuação não somente agrupou por gênero alguns produtos similares, como não restou comprovado que a autuada trabalhava por gênero, ou seja, que emitia notas fiscais com designações agrupadas, a saber: “blazer/paletó”, “blusa/bata/túnica”, “camisa/camiseta”, “casaco/casaquinho” ou “top/busties”, o que deveria ensejar, pelo menos, a nulidade dos levantamentos desses itens.

Trouxe à baila outra nulidade, ao afirmar que houve a junção de dois exercícios (um aberto e outro fechado), não contemplando a legislação o método de fiscalização adotado, declarando ainda que em relação aos estoques de dezembro do ano de 1999 não estava obrigado a escrutar o livro de Inventário e que o roteiro de estoques não poderia ser aplicado a esse exercício, tendo a fiscalização adotando a premissa de que os estoques se encontravam zerados nesse período. Aduz que o inventário “criado” em 1999 serviu de base para a auditoria do ano 2000, levando à insegurança do trabalho realizado pela fiscalização. Reitera o pedido de decretação da nulidade do lançamento para que seja beneficiado com a possibilidade de pagamento espontâneo, caso entenda devida a parcela apontada pela Junta de Julgamento Fiscal.

No mérito, além das alegações já produzidas por ocasião da defesa, afirmou que a condenação, em relação a alguns itens do lançamento, extrapolou os limites do lançamento original que deve ser considerado, item por item, produto por produto. Sustentou que o excedente poderia ser objeto de nova ação fiscal, isso se o contribuinte não exercesse, antes, o seu direito de pagamento espontâneo. Dessa forma, requereu a exclusão das parcelas que excederam o lançamento impugnado.

Finalizou o Recurso Voluntário pedindo a decretação de nulidade do Auto de Infração ou, no máximo, a procedência em parte, abatendo-se, do valor da condenação, os valores de cada item que excedem o lançamento.

A Procuradoria Fiscal (PGE/PROFIS), exarou Parecer nos autos, por intermédio da Dra. Sylvia Amoedo, constatando que no Recurso Voluntário interposto pela Autuada, **Mlav Comércio de Roupas e Confecções LTDA.**, são apresentados os mesmos os argumentos já trazidos nas fases anteriores do processo, sem acrescentar qualquer prova do alegado. Ao final, opinou pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

O recorrente argüiu três preliminares de nulidade do lançamento fiscal. A primeira, vinculada à falta do Termo de Início de Fiscalização. Da leitura dos autos verifica-se, de plano, que o citado Termo foi lavrado pelo agente fiscal, documentando o início dos trabalhos de fiscalização, no dia 14 de janeiro de 2002, em cumprimento da Ordem de Serviço nº 500.903. Na mesma data foi também formalizada a intimação para a entrega de livros e documentos, assinada pelo contribuinte e pelo preposto fiscal, conforme pode ser atestado pelas provas acostadas às fls. 6 e 7 do processo administrativo fiscal (PAF). De acordo com as disposições do art. 26 do RPAF/99, considera-se iniciado o procedimento fiscal com a lavratura do Termo de Início de Fiscalização ou com a intimação, por escrito, ao contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimentos ou exibir elementos solicitados pela fiscalização. Portanto, insubstancial a alegação de nulidade de procedimento fiscal, pois não houve qualquer lesão ao direito do recorrente, já que devidamente documentado o início das atividades fiscalizadoras pelo preposto da Fazenda Estadual.

A segunda preliminar de nulidade relaciona-se com a sistemática de contagem das mercadorias de forma agrupada, ou seja, por gênero, sustentando o recorrente que a empresa não trabalha dessa forma, ou seja, emitindo notas fiscais englobando na mesma nomenclatura produtos similares. Defende que o procedimento que deveria ter sido adotado era a contagem por espécie. A diligência efetuada pela ASTEC, por ocasião da instrução do processo na 1ª Instância, esclarece a questão. Constatou-se, naquele procedimento revisional do lançamento, a impossibilidade de aplicação do roteiro de auditoria de estoques por espécie de mercadoria, tendo em vista que as notas fiscais de entradas e saídas e o livro Registro de Inventário discriminarem os produtos de forma genérica e sem codificação, conforme atesta os documentos acostados ao processo, no volume II, às fls. 486 a 492 e de 371 a 449. Das diversas notas fiscais apensadas ao PAF verifica-se que os documentos fiscais que acobertaram as saídas apresentam nomenclatura genérica, envolvendo as expressões: "vestido"; "saia"; "blusa"; "calça"; "tope"; "camisa"; "blazer"; "camiseta" etc. Da mesma maneira foram consignadas as mercadorias nas notas fiscais de aquisição emitidas pelos fornecedores, constando dos autos inúmeros documentos originários da empresa Restoque Comércio e Confecções de Roupas Ltda., localizada no município de São Paulo-SP, com discriminação genérica. Portanto, presentes os pressupostos de contagem do estoque de forma agrupada, nos termos do art. 3º, inc. III, da Portaria nº 445/98, não havendo como prosperar a preliminar de nulidade levantada pelo recorrente.

A última nulidade argüida refere-se à junção dos dois exercícios fiscalizados no procedimento apuração dos estoques, envolvendo os anos de 1999 e 2000. Conforme muito bem ressaltado pelo auditor, na informação fiscal, e pelo relator da 1ª Instância, em seu voto, não existe em nossa legislação nenhuma obrigatoriedade do roteiro de auditoria ser restrito ao interstício de 12 meses ou que obedeça o calendário financeiro das empresas. O recorrente iniciou suas atividades em julho de 1999, enquadrada no Regime Simplificado de Apuração do ICMS. No início das atividades operacionais as empresas não apresentam valores em seus estoques, salvo demonstração probatória que evidencie aquisição de mercadorias antes da concessão da inscrição definitiva ou a circunstância do capital social ser integralizado com mercadorias. Nenhuma

desses elementos probatórios vieram ao processo. A revisão fiscal, por sua vez efetuou os ajustes devidos em relação à contagem de mercadorias que ingressaram e saíram do estabelecimento de forma que as notas fiscais de aquisição integram a Auditoria de estoques e o posterior procedimento revisão fiscal. Logo, razoável e justificável considerar inexistente estoque de mercadorias destinadas a comercialização por ocasião do início das atividades do contribuinte. Além disso, a legislação do SIMBAHIA desobrigava as empresas enquadradas neste regime a escriturar o Inventário em relação aos estoques existentes em 31/12/99, mas passou a fazer essa exigência em relação ao exercício de 2000, circunstância que não invalida unificar o período fiscalizado, para fins de aplicação do roteiro de auditoria. Ao contrário do que afirma o contribuinte, ao alegar que o procedimento adotado resultou em prejuízo para a defesa, o fato considerado imponível foi todo deslocado para dezembro de 2000, situação que em verdade beneficia o sujeito passivo e que tem amparo na legislação, de acordo com o que estabelece o § 2º do art. 39 do RPAF/99, dada a impossibilidade de se apurar o imposto mês a mês, de forma que considerou-se devido o tributo no último mês do período fiscalizado.

No mérito, o recorrente reitera os termos da defesa e se insurge, especificadamente, em relação aos itens de mercadorias em que a revisão fiscal apurou omissões em valor superior ao originalmente lançado pelo agente fiscal. Pede a modificação do Acórdão recorrido, se superados os pedidos de nulidade e a improcedência, para declarar a procedência parcial do Auto de Infração, ajustando-se o valor da condenação aos limites da exigência fiscal. De acordo com o Demonstrativo produzido na revisão fiscal, somente um item, com a descrição blaser/paletó, apresentou alteração quantitativa para mais em relação ao originalmente lançado. Apurada pela fiscalização a omissão de saídas de 25 unidades, detectando a revisora fiscal uma omissão de 51 unidades. Todavia, em relação aos demais itens do levantamento quantitativo houve redução das omissões e, consequentemente, da exigência fiscal.

A matéria autuada relaciona-se com a falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias, sem emissão de notas fiscais e sem os respectivos lançamentos, apurada através de procedimento de contagem dos estoques comercializados pela empresa. Este é o cerne da autuação ou o fulcro da exigência fiscal: a contagem dos estoques de mercadorias da empresa e a apuração das respectivas omissões. Esse levantamento constitui um todo, desdobrado em itens que foram previamente escolhidos pelo agente fiscal. Contestado o levantamento com os elementos probatórios trazidos pelo contribuinte, a fiscalização revisora fez as inclusões e exclusões devidas, atendo-se aos itens de mercadorias integrantes dos papéis de trabalho gerados pela autoridade lançadora, reduzindo-se, no todo, a exigência fiscal. Ao recorrente foi dada a oportunidade de contestar o resultado da revisão, em respeito ao princípio do contraditório, mas, é necessário ressaltar, não houve mudança de fulcro da autuação nem mesmo majoração da exigência fiscal, que ao contrário, foi sensivelmente reduzida. Não se pode partir da premissa de que cada item de mercadoria integrante do levantamento quantitativo constitui um fato jurídico distinto, de maneira a desdobrar a exigência fiscal em múltiplos autos de infração, cada um considerado de per si. A exigência fiscal é uma só. A matéria contida no lançamento tributário refere-se à omissão de saída de diversas mercadorias, mas o fato jurídico, gerador da exigência tributária é uno: o contribuinte descumpriu a obrigação principal de lançar e de pagar o imposto em relação às mercadorias em que promoveu saídas sem a emissão dos documentos fiscais, deixando, inclusive, de levar ao conhecimento do fisco essa situação, que foi somente apurada no procedimento de fiscalização. Portanto, não houve condenação do sujeito passivo além do originalmente lançado, sendo, dessa forma indevido o pedido do recorrente de reforma de decisão “*a quo*”.

Essa tem sido a posição dominante do Conselho de Fazenda Estadual da Bahia nas duas instâncias de julgamento, em inúmeros acórdãos, especialmente quando enfrenta questões relacionadas à apuração de ICMS vinculadas a levantamentos quantitativos de mercadorias.

Ademais, as conclusões do Parecer ASTEC nº 0127/03, utilizadas na fundamentação de Decisão recorrida estão corretas e lastreadas em farta prova documental, conforme acima tratado, razão pela qual também integram meu voto. Portanto, caberá ao contribuinte efetuar o recolhimento do imposto constante de Demonstrativo de Débito inserido à fl. 933 do PAF, apurado à alíquota de 17%, sobre a base de cálculo de R\$295.271,27, após dedução de crédito de 8% , no valor de R\$23.621,70, nos termos do disposto no § 1º, do art. 19, da Lei nº 7.357/98, com a redação dada pela Lei nº 8.534/02, daí resultando o ICMS a recolher de R\$26.574,41, já que a infração imputada ao recorrente, contribuinte enquadrado no Regime Simplificado de Apuração do ICMS, está inserida no rol das denominadas “infrações da natureza grave”, de acordo o estabelecido no Decreto nº 7.886/00, que promoveu a Alteração nº 21 no RICMS/97. A consequência do cometimento desse tipo de infração é a apuração do ICMS de acordo com sistemática de cálculo aplicável aos contribuintes do Regime Normal, sendo afastada a possibilidade de pagamento pelos critérios do SIMBAHIA.

Ante o exposto, meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, ficando inalterada a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

No que se refere ao Recurso de Ofício, por ser questão correlata, já que diretamente vinculado às conclusões contidas no Parecer ASTEC nº 0127/2003, o voto também é pelo NÃO PROVIMENTO, produzindo-se os mesmos efeitos em relação à Decisão de 1ª Instância, ou seja, a sua inalterabilidade.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício e, por maioria, com o voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 298616.0004/02-6, lavrado contra **MLAV COMÉRCIO DE ROUPAS E CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$26.574,41**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros - Tolstoi Seara Nolasco, César Augusto da Silva Fonseca e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros - José Raimundo Ferreira dos Santos, Fauze Midlej e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de Novembro de 2003.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

MARIA OLIVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS