

**PROCESSO** - A.I. Nº 206905.0034/01-2  
**RECORRENTE** - CASA DA BORRACHA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0103-03/02  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**INETERNET** - 08.07.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0341-11/03

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Exercício de 1998. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Refeito o levantamento na 1ª Instância, foi reduzindo o valor do débito originalmente apurado. **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Exercício de 1999. 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. Diligência técnica realizada comprova que, em relação ao exercício de 1998, o levantamento quantitativo realizado por gênero poderia ser realizado por espécie de mercadorias, o que não espelhou a realidade fiscal. Item 1 Nulo a teor do artigo 18, IV, “a”, do RPAF/99. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

O contribuinte, inconformado com a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal interpôs Recurso Voluntário. A lide em questão tem origem no Auto de Infração lavrado, em 19/12/01, para exigir o ICMS no valor de R\$185.635,58, acrescido da multa de 70%, imputando-se ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, anteriormente efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias em valor superior ao das saídas omitidas no mesmo período, caracterizando a existência de saídas não contabilizadas empregadas no pagamento das citadas entradas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o valor das entradas omitidas - exercício de 1998;

2. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, ou seja, o das saídas tributáveis – exercício de 1999.

Intimado do lançamento, o autuado apresentou defesa (fls. 759 a 767), requerendo as providências abaixo elencadas ao órgão de julgamento de 1ª Instância:

- a) Nulidade do lançamento, tendo em vista que o levantamento quantitativo de estoques foi realizado através do agrupamento de produtos reunidos em um mesmo item como, por exemplo, eixo, disco, mola, protetor, mancal etc., impossibilitando a retratação da realidade dos fatos, distorcendo os preços médios unitários e desrespeitando as disposições da Portaria nº 445/98. Alega, ainda, que o agrupamento feito pela agente fiscal carece de respaldo regulamentar, uma vez que as mercadorias por ele comercializadas são perfeitamente identificáveis, inclusive numericamente, conforme os documentos que junta ao PAF. Argumenta que o inciso III do artigo 3º da Portaria nº 445/98 permite o agrupamento num mesmo item de mercadorias afins, entretanto, a autuante reuniu produtos sem nenhuma similaridade e mesmo com tratamento tributário distinto, como por exemplo, “disco”, que pode ser destinado para freio, embreagem ou grade aradora; “mancal”, que pode ser destinado para rolamento ou grade aradora; “barra”, que pode ser destinado para corte, ligação, direção ou implemento agrícola; “eixo”, com tributação integral ou redução de base de cálculo etc. Apresenta diversas decisões deste CONSEF pela nulidade de autos de infração semelhantes.
- b) No mérito, aduz que foram cometidos diversos equívocos como o estoque inicial do exercício de 1998 dos produtos “rolamento”, “mancal”, entre outros erros.

Ao final, pede a nulidade ou a improcedência do lançamento e a realização de diligência por fiscal estranho ao feito.

A autuante, em sua informação fiscal (fls. 1.451 a 1.454), rebate as alegações do contribuinte, esclarecendo, inicialmente, que foi utilizado o SAFA – Sistema de Auditoria Fiscal Automatizada, aceito pela SEFAZ, para efetuar o levantamento quantitativo de estoques. Afirma que efetuou o agrupamento de mercadorias, mas argumenta que esse procedimento não contrariou o disposto no inciso III do artigo 3º da Portaria nº 445/98, pois reuniu, num mesmo item, espécies de mercadorias afins, haja vista que não foi possível especificar, com exatidão, as mercadorias comercializadas pelo contribuinte porque o código de referência (na nota fiscal identificado como código de mercadoria) não é o mesmo nos documentos fiscais de entradas e saídas. Como exemplo, cita as Notas Fiscais nºs 1320 (de entrada) e 001365 (de saída), anexadas às fls. 1182, 874 a 881, onde consta o produto “eixo” com códigos de referência distintos. Aduz que não se pode falar em distorções no cálculo dos preços médios unitários, uma vez que o levantamento foi efetuado com fundamento nas notas fiscais emitidas no último mês em que foi comercializada a mercadoria, de acordo com o artigo 60 do RICMS/97 e o artigo 5º da Portaria nº 445/98, como provam os demonstrativos acostados às fls. 23 a 26 e 201 a 216. Ressalta que o contribuinte apurou os preços médios com base em documentos fiscais que não se referem aos meses de dezembro/98 e dezembro/99 e, portanto, não podem ser acatados.

Quanto à alegação defensiva, de que foram reunidos num mesmo item, mercadorias com situação tributária diferente, diz que não pode ser aceita, tendo em vista que o benefício da redução de base de cálculo, previsto no artigo 77 e o Anexo 06 do RICMS/97, somente pode ser aplicado se constar no documento fiscal o código da NBM/SH – Nomenclatura Brasileira de

Mercadorias – Sistema Harmonizado, o que não ocorreu no presente caso, como comprovam as notas fiscais acostadas às fls. 905 a 1028. Entende também que a redução da base de cálculo é uma concessão do Estado ao contribuinte e, assim, está sujeito ao cumprimento estrito da legislação. Descumprida a legislação, aduz que não há que se falar em redução da base de cálculo.

Finaliza dizendo que nos documentos fiscais apresentados pelo autuado, às fls. 892, 893, 903, 908, 912, 913 e 917, a situação tributária das mercadorias está rasurada ou nem está indicada e, além disso, o documento 2 apresentado pelo contribuinte, em sua defesa, relaciona as mercadorias, seu preço unitário, custo total e preço de venda, mas não identifica as notas fiscais e as datas a que referem tais informações. Pede a Procedência do lançamento.

A Junta de Julgamento decide a lide, externando o voto abaixo, em parte transcrito:

*“Inicialmente, deixo de acatar o pedido de diligência a fiscal estranho ao feito, formulado pelo contribuinte, uma vez que já se encontram nos autos os elementos formadores de minha convicção, a teor do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.*

*Deixo de acatar, ainda, a preliminar de nulidade, suscitada pelo autuado, tendo em vista que o levantamento quantitativo de estoques foi realizado de acordo com as regras da Portaria nº 445/98, como a seguir descrito.*

*O Auto de Infração visa a exigir o imposto apurado através de levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 1998 e 1999.*

*O autuado preliminarmente impugnou o trabalho fiscal, sob o argumento de que foi realizado por meio de agrupamento de produtos reunidos em um mesmo item como, por exemplo, eixo, disco, mola, protetor, mancal etc., impossibilitando a retratação da realidade dos fatos, distorcendo os preços médios unitários e desrespeitando as disposições da Portaria nº 445/98. Argumenta que tal agrupamento carece de respaldo regulamentar, uma vez que as mercadorias por ele comercializadas são perfeitamente identificáveis, inclusive numericamente, conforme os documentos que junta ao PAF.*

*Entretanto, ao analisar as notas fiscais anexadas aos autos, constatei que, ao contrário do alegado pelo contribuinte, não existe a perfeita identificação das mercadorias, haja vista que, para uma mesma mercadoria, existem dois códigos de referência ou classificação - nas entradas e nas saídas. Tanto isso é verdade que o número atribuído pelos fornecedores do estabelecimento autuado (entradas) é composto de quatro, cinco, seis, até nove algarismos, inclusive com a inserção de letras, enquanto que o código indicado pelo autuado, nas saídas, é sempre formado por oito algarismos, não guardando nenhuma correlação entre si e tornando impossível a realização do levantamento quantitativo sem o agrupamento de itens similares. Observe-se inclusive que, em diversas notas fiscais de saídas, o autuado sequer cita o código de referência dos produtos, como consta nas Notas Fiscais nºs 8582 (fl. 894), 7988 (fl. 909), 8191 (fl. 912), 8404 (fl. 957), 4950 (fl. 1367), 4958 (fl. 1368), 5004 (fl. 1371), 7165 (1380), 5535 (fl. 1398) etc.*

*Ademais, a descrição das mercadorias nas notas fiscais, em muitos casos, se faz de forma genérica, como por exemplo: “cadeado cr 20 mm”, “reparo bomba”, “porca cubo DT”, “ponteira longa LD”, “ponteira longa LE”, “paraf. mancal GR. NIV”, “pinhão lateral com pino”, “reparo”, “reparo dir. hidrost.”, “elem. filtro pesado”, “rolamento”, “filtro blind lubr pés”, “coxim trás. Cab VW”, “coxim DT motor*

*AD10”, “bomba comb”, “coxim trás. Comp. Cab.”, “coxim tanque”, “tubo”, “coxim grande escap.”, “tensor corrente”, “eixo cubo DDD R. dir.”, “eixo cubo DDD esq.”, “eixo propulsor 37 mm”, “cilindro roda”, “reparo cil. mestre”, “regulador freio” etc., o que, sem a especificação de um código de referência para cada mercadoria, torna impossível, como já mencionado, a realização de um levantamento por espécie de mercadorias.*

*Ressalte-se que a autuante agrupou, em um mesmo item, mercadorias cujas denominações são similares, embora possa haver, como é lógico, diferenças em suas finalidades.*

*A Portaria nº 445/98, no inciso III do artigo 3º assim se expressa:  
Art. 3º -*

*III – nos casos em que o contribuinte não especifique **com exatidão** as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, deve-se fazer o agrupamento de cada item reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins. (grifos não originais)*

*Pelo exposto, entendo que o levantamento quantitativo, ora em análise, foi realizado atendendo à regra da citada Portaria, não havendo razão, por conseguinte, para a declaração de nulidade do Auto de Infração.*

*No mérito, quanto aos preços médios unitários apurados pela autuante, constata-se que o levantamento foi efetuado com base nas notas fiscais emitidas no último mês em que foi comercializada a mercadoria, de acordo com o artigo 60 do RICMS/97 e o artigo 5º da Portaria nº 445/98, como provam os demonstrativos acostados às fls. 23 a 26 e 201 a 216.*

*Em relação à argumentação defensiva, de que foram reunidos num mesmo item, mercadorias com situação tributária diferente, verifica-se, analisando as notas fiscais acostadas às fls. 905 a 1028, que não foi indicado o código da NBM/SH – Nomenclatura Brasileira de Mercadorias – Sistema Harmonizado e, além disso, qualquer benefício fiscal somente pode ser concedido quando atendidas as condições estabelecidas na legislação, especialmente a emissão do competente documento fiscal. Como foram apuradas omissões de saídas de mercadorias, decorrentes da falta de emissão da nota fiscal, não há que se falar em concessão de redução de base de cálculo do imposto”.*

Foi ainda objeto de Decisão uma outra questão envolvendo o quantitativo de estoques. De acordo com as alegações esboçadas na peça defensiva, verificou-se que o item “rolamento” foi incorretamente apurado pela agente fiscal, conforme constatado nas informações coletadas no Inventário encerrado em 31/12/97. Feitas as devidas retificações numéricas o valor do débito, relativamente à infração 1, foi reduzido, passando de R\$ 20.103,18 para R\$ 18.871,44.

Dessa forma, conclui o relator da Junta de Julgamento pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

Nas razões do Recurso Voluntário, o contribuinte reitera os termos da impugnação apresentada na 1ª Instância. Alega, inicialmente, cerceamento do direito de produzir prova pericial com referência ao levantamento quantitativo de seus estoques. Sustenta a tese da nulidade do Auto de Infração por ter a agente fiscal adotado metodologia de contagem do estoque desconsiderando a escrita regular e a documentação produzida pela empresa, onde são identificados os produtos de forma independente e específica. Aduz, ainda, que não existe imposição legal que obrigue o

revendedor a adotar o mesmo código utilizado pelo fabricante na identificação dos produtos. Quanto ao benefício da redução da base de cálculo, previsto no art. 77, inc. II, do RICMS, afirma que não existe previsão legal vinculando o benefício à aposição do Código NBM/SH no corpo das notas fiscais de saídas. Conclui a petição recursal pedindo que o colegiado da Câmara reforme o Acórdão da Junta de Julgamento, para declarar a nulidade do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS emite o Parecer nº 242/02, aduzindo que os argumentos expedidos pelo recorrente são incapazes de modificar a Decisão proferida pela JJF. Ao analisar os autos a representante da PGE/PROFIS observa que o autuado utiliza-se de códigos de referência diferentes para a entrada e para a saída das mercadorias. A Portaria nº 445/98 prevê o agrupamento quando o contribuinte não especificar com exatidão as mercadorias comercializadas. Nesse sentido, entende como correta a metodologia aplicada pelo autuante, pois estaria de acordo com o art. 3º, III, da Portaria nº 445/98. Quanto à fruição do benefício da redução da base de cálculo entende a PROFAZ que a concessão de benefícios estão submetidos a regramentos específicos contidos na legislação fiscal, prescrevendo o art. 77, II do RICMS a redução da base de cálculo para as mercadorias indicadas no Anexo da norma regulamentar, as quais só podem ser identificadas através do Código NBM/SH respectivo. Conclui, opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado pelo autuado.

Na assentada de julgamento, após sustentação oral do patrono do autuado e intervenção da representante da PGE/PROFIS o colegiado decidiu, de forma não unânime, pela remessa dos autos à ASTEC para a realização de diligência objetivando certificar se o levantamento quantitativo poderia ter sido efetuado por gênero ou espécie. Nesse sentido, foram formulados quesitos para o diligente da Assessoria Técnica do CONSEF, conforme consta das fls. 1514 e 1515, estando o texto da revisão fiscal inserido às fls. 1516 e 1517. Intimado do Parecer ASTEC, o contribuinte se pronuncia nos autos afirmando que a diligência comprova a possibilidade de identificação dos produtos comercializados, tendo o autuante optado pelo caminho mais fácil ao fazer o agrupamento das mercadorias e não considerar aquelas sujeitas ao benefício da redução da base de cálculo. Afirma que o período delimitado entre janeiro de 1998 a junho de 1999 é possível a identificação dos produtos e que em apenas algumas notas fiscais emitidas no período de julho a dezembro de 1999 não consta a codificação identificadora. Postula pela total nulidade do Auto de Infração, por entender incorreta, irregular e injusta a metodologia adotada pelo autuante, que gerou cobrança indevida de ICMS.

O processo retornou a PGE/PROFIS para a emissão de Parecer conclusivo. Nesta peça a representante da Procuradoria entende que o processo encontra-se devidamente instruído, com provas suficientes para o deslinde da questão. Arremata, afirmando que o método utilizado pela fiscalização está correto, tomando por base a metodologia da própria empresa que elabora a sua escrita de maneira não uniforme, restando como único método possível de apuração do débito o utilizado na autuação. Assim, o opinativo é pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## **VOTO VENCIDO**

O recorrente opera no ramo de venda de autopeças utilizadas nas atividades agrícolas. O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias foi feito de forma agrupada. Questiona-se, também, redução de base de cálculo. A empresa não especificou nas notas fiscais de saída o código NBM/SH para efeito de identificação das mercadorias alcançadas pelo benefício. Ajustes feitos pela Junta de Julgamento reduziram o valor do débito lançado. Pedido de diligência deferido na fase instrutória do Recurso Voluntário. Farta prova documental trazida nos autos é suficiente para se fazer a análise da viabilidade do levantamento quantitativo por espécie ou por gênero. Por amostragem, o recorrente apresenta argumentos, calcados em provas documentais, para fins de nos convencer da possibilidade do levantamento ser efetuado por espécie. Em contrapartida, a autuante evidencia, na informação fiscal, com base também em documentos

juntados ao PAF, da impossibilidade de se efetuar o levantamento por espécie pelo fato da empresa não seguir a mesma codificação das mercadorias, utilizadas nas entradas e nas saídas. A diligência fiscal aponta uniformidade em alguns documentos, mas afirma categoricamente que o contribuinte não adotou a critério de identificação homogêneo no período compreendido entre julho e dezembro de 1999. Para o deslinde dessa questão temos que analisar o levantamento quantitativo como o todo. Além disso, é importante frisar que o ICMS é imposto no qual o contribuinte efetua os lançamentos fiscais das operações, antecipa o pagamento, ficando estes atos sujeitos a posterior revisão pela autoridade fiscal. Fazendo-se apenas uma análise parcial da questão deduz-se que os argumentos da empresa são procedentes em algumas operações e que os argumentos da fiscalização são procedentes em outras operações. Todavia, analisando a movimentação física dos estoques, como um todo, conforme consta nas notas fiscais trazidas aos autos e cópias no livro Registro de Inventário, verifica-se que o autuado não adotou um critério uniforme de identificação das mercadorias para as entradas e saídas, em todas as operações, circunstância que impossibilita a aplicação do mecanismo de contagem dos estoques, por espécie, restando, ser possível, apenas, o levantamento por gênero. Só para exemplificar e em conformidade com as razões apresentadas pela autuante na informação fiscal, integra o levantamento quantitativo a mercadoria denominada “eixo”. O contribuinte usa códigos de referências distintas para as entradas e saídas. É o que ocorre em relação à Nota Fiscal de Entrada nº 6320 (fl. 1182) e as notas fiscais de saída do produto inseridas às fls. 874 a 871, não havendo aquela especificação da entrada no livro de inventário. O mesmo ocorre em relação aos produtos “mola”, e “mancal”, também a título exemplificativo, conforme atesta cópias de notas fiscais, fls. 909 a 913 do PAF. Essa circunstância de falta de uniformidade ocorreu em todos os exercícios fiscalizados, conforme evidenciado pela fiscalização nas notas fiscais juntadas ao processo. Vale ressaltar que no ramo de peças e autopeças essa situação é quase determinante, pois neste segmento a variedade de itens comercializados com as mais diversas especificações é fato comum. É importante observar, também, que o recorrente alega distorções na auditoria de estoques, mas não traz um levantamento quantitativo analítico que se contraponha ao da agente fiscal. Os elementos de prova trazidos ao processo não apontam, de forma objetiva, que tenham sido cometidos erros pela fiscalização na contagem dos produtos. Assim, dada à própria natureza dos itens comercializados pela autuado e a forma como a mesma discrimina as operações nos documentos fiscais que acobertaram as saídas só resta a possibilidade de contagem dos estoques agrupadamente, conforme autoriza as regras constantes da Portaria 445/98. Não há, portanto, a nulidade do procedimento fiscal suscitada pelo recorrente.

Quanto à redução da base de cálculo, reitero os termos do julgamento da 1ª Instância e do primeiro Parecer da PGE/PROFIS. Configurada a impossibilitada a identificação das mercadorias por espécie, inclusive em função da falta de aposição do número da NBM/SH nas notas fiscais de saída. Além disso, a fiscalização apurou, neste caso, omissão de saídas de mercadorias decorrente da falta de emissão de documento fiscal, não havendo como se falar em concessão do benefício que resultou na prática destes ilícitos fiscais, especialmente em relação ao exercício de 1998, onde se apurou omissões de saídas em decorrência de omissões de entradas, não se podendo determinar quais as mercadorias que deram saída desacompanhadas de documentação fiscal.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR**

Peço “vênia” para divergir do nobre relator em relação ao item 1 deste Auto de Infração.

Na diligência técnica realizada pela ASTEC e exarada as fls. nº 1516 e 1517, o competente diligente afirma que: *“após analisar todas as notas fiscais físicas emitidas pela autuada, afirma que até o mês de maio de 1999 a empresa emitia as notas fiscais de saída obedecendo a mesma*

*codificação e nomenclatura adotadas no inventário. A partir de junho de 1999 apenas nas notas emitidas manualmente, pois, nas notas fiscais emitidas eletronicamente, nem sempre constaram os códigos de vendas dos produtos. Também não foi detectada nenhuma nota fiscal rasurada que comprometesse a identificação dos produtos".* Logo, divirjo do relator quando no início do seu voto reconhece que o levantamento quantitativo de mercadorias foi feito de forma agrupada (por gênero), pois o mesmo em relação ao exercício de 1998 poderia e deveria ser realizado por espécie.

Quanto ao exercício de 1999, deveria o recorrente, em razão da diligência, comprovar que a partir de junho de 1999, nas notas emitidas por sistema eletrônico nem sempre constaram os códigos de vendas, produzir um levantamento demonstrativo fundamentado e comprovado em relação a este período, para elidir o levantamento realizado por gênero em exercício fechado. Não o fazendo, não tenho fundamentos para divergir do relator em relação ao item 2.

Por tal razão, argüindo o previsto pelo RPAF/99, nos seus incisos II e IV, "a", voto pelo PROVIMENTO PARCIAL deste Recurso Voluntário, para julgar NULO o item 1 deste Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão Recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206905.0034/01-2**, lavrado contra **CASA DA BORRACHA COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$165.532,40**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, IV, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

VOTO VENCIDO: Conselheiros (as) Antonio Ferreira de Freitas, Tolstoi Seara Nolasco (Não Provimento) e Nelson Teixeira Brandão (Provimento)

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as): Max Rodrigues Muniz, Ciro Roberto Seifert e Verbena Matos Araújo (Provimento Parcial).

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO- RELATOR/VOTO VENCIDO

MAX RODRIGUEZ MUNIZ – VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS