

PROCESSO - A.I. Nº 279127.0053/02-5
RECORRENTE - LIGHT SHOES COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0048-04/03
ORIGEM - INFAZ IGUATEMI
INTERNET - 16.07.03

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0366-11/03

EMENTA: ICMS LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS EXISTENTES FISICAMENTE EM ESTOQUE. Constatando-se em exercício aberto, diferenças tanto de entradas quanto de saídas, estando as mercadorias ainda fisicamente em estoque, em relação a estas, é devido o pagamento do imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadorias recebidas de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal (diferença de entradas), bem como o imposto de sua responsabilidade direta, referente à omissão de saídas, que constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Efetuada a adequação do cálculo do imposto às normas introduzidas pela Lei nº 8534/02, pertinentes ao crédito fiscal concedido aos contribuintes inscritos no SimBahia. Infração parcialmente caracterizada. Mantida a Decisão Recorrida. Vencido o voto da relatora quanto à preliminar de Nulidade. Decisão não unânime. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora quanto à infração 1. Decisão não unânime, e unânime quanto à infração 2.

RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário interposto após Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado para reclamar as seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do imposto, relativo à omissão de saídas mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração;
2. Como nos termos do item anterior, em razão da constatação de mercadoria em estoque desacompanhada da respectiva documentação fiscal, atribuindo-se ao seu detentor a condição de responsável solidário, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias.

O Auto de Infração foi julgado Procedente em Parte, tendo o relator da 4ª JJF apresentado os seguintes fundamentos:

“O presente lançamento fiscal, exige ICMS no valor de R\$10.735,12, em razão do autuado haver omitido saídas de mercadorias tributadas (infração 1) e na condição de responsável solidário, por possuir em estoque mercadorias desacompanhadas da respectiva documentação fiscal,

decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias (infração 2), cujas infrações foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício aberto.

Para instruir a ação fiscal, foram anexados aos autos pela autuante às fls. 6 a 131, além de outros documentos, a Declaração de Estoque, os levantamentos analíticos das entradas, das saídas, do preço médio, os demonstrativos de cálculo das omissões, as cópias do Livro Registro de Inventário, com os estoques existentes em 31/12/2001, os quais correspondem ao estoque inicial do período fiscalizado e objeto desta ação fiscal.

Sobre a autuação, o meu posicionamento a respeito das infrações é seguinte:

I - Inicialmente, sobre as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, não merecem o meu acolhimento, as quais rebaterei de acordo com a sequência elencada pela defesa, a saber:

- a) Ausência dos demonstrativos de apuração dos “preços unitários” - Esclareço que as cópias dos referidos demonstrativos, a pedido deste Relator, foram entregues ao autuado, o qual admitiu, em tese, em sua manifestação à fl. 258, que a questão estaria saneada, discordando, apenas, quanto à forma de apuração;*
- b) Falta de certeza e liquidez da base de cálculo, dificultando o amplo direito de defesa - Entendo não prosperar tal argumento, cuja justificativa apresentarei quando adentrar no mérito da autuação, onde abordarei os motivos que ensejaram a autuante para aglutinar num mesmo gênero algumas espécies de mercadorias, bem como na apuração do seu preço médio nas entradas e saídas;*
- c) Acusações contraditórias e absolutamente obscuras, ensejando insegurança na determinação da infração e cerceamento do direito de defesa – Consoante demonstrativos de fls. 31 e 32 dos autos, de autoria da autuante, foram apuradas omissões de saídas de 2263 pares de calçados, sem a emissão das notas fiscais de vendas correspondentes, cuja omissão foi objeto da infração 1, além da omissão de 99 cintos e 161 bolsas, que ensejou a cobrança do imposto por responsabilidade solidária na infração 2. O fato de constar no Auto de Infração à página 2, acusações mais abrangentes, em meu entendimento, não se constituiu em óbice para que o autuado tivesse qualquer dificuldade em entender de que foi acusado. Desse modo, considero sem nenhum fundamento a alegação defensiva, pois o autuado ao adentrar no mérito da autuação, exercitou em sua plenitude o amplo direito de defesa.*

II – Com relação ao pedido de revisão por fiscal estranho ao feito, indefiro o mesmo, por entender que os elementos acostados aos autos pela autuante, são suficientes para a formação de minha convicção, no sentido de decidir acerca da presente lide. Ademais, observei que o autuado limitou-se a anexar em sua defesa uma pequena amostragem do seu controle de estoque, a qual não serve de parâmetro para ser confrontado com os elaborados pela autuante, objetivando detectar algum equívoco nos levantamentos, situação que ensejaria, de fato, uma diligência saneadora. Ressalto, ainda, que a Auditoria de Estoques levadas a efeito, tomou como base os arquivos magnéticos fornecidos pela empresa, os quais, até prova em contrário, representam a real movimentação das entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento no período fiscalizado.

Adentrando no mérito da autuação, constata-se que o autuado em sua defesa, apenas questionou o método utilizado pela autuante para apuração das diferenças, ao não considerar as mercadorias por espécie e sim por gênero, bem como para determinação da base de cálculo das omissões e do imposto correspondente.

Entendo não prosperar tal argumentação, pois a opção de aglutinar por gênero as mercadorias partiu do próprio autuado, segundo a autuante, quando da contagem física do estoque em

aberto efetuada, fato que pode ser comprovado através dos dados consignados na Declaração de Estoque à fl. 10. Além dessa circunstância, a autuante ao manusear os talonários da Série D-1 de nºs 1101 a 2300, num total de vinte e quatro talões, constatou que o autuado não discriminava as mercadorias vendidas, contrariando o disposto no art. 209, IV, “b”, do RICMS/97, o que ensejou a expedição da intimação de fl. 9, para que a empresa procedesse a sua identificação.

Diante do impasse acima, a autuante, com respaldo no art. 3º, III, da Portaria nº 445/98, não teve outra alternativa, senão a de efetuar o levantamento quantitativo por gênero de mercadoria, onde apurou que o autuado omitiu saídas de mercadorias tributadas, bem como deixou de contabilizar entradas, pelo fato de possuir em estoque mercadorias desacompanhadas da respectiva documentação fiscal, conforme demonstrativo à fl. 31.

Quanto à alegação do autuado, segundo a qual a autuante considerou em seu levantamento como sendo um único item “bolsa/porta celular”, não procede, tendo em vista que a mesma em sua informação fiscal esclareceu que o referido item foi composto apenas de “bolsas”.

No que diz respeito à omissão de entradas de 99 cintos, ressalto que o autuado em sua defesa não fez qualquer questionamento, fato que demonstra o descontrole nos seus estoques de mercadorias.

Com referência ao preço médio, conforme já abordado acima, ante a impossibilidade de se efetuar o levantamento quantitativo por espécie, a autuante foi compelida a realizar a auditoria de estoque por gênero de mercadoria, tendo aplicado a regra prevista no art. 60, II, “a” e “b”, do RICMS/97, para determinar a base de cálculo das saídas omitidas, cujos cálculos estão demonstrados às fls. 17, 27 a 29 e 30.

Face o acima expendido, entendo caracterizada a infração 1, já que as diferenças de saídas de mercadorias, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício aberto, se constitui em comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de notas fiscais, de uso obrigatório para documentá-las, implicando, com tal procedimento, na falta de recolhimento do ICMS.

No tocante a alegação defensiva para a infração 2, segundo a qual foi cobrado imposto sobre mercadorias ainda em estoque, ou seja, sem a ocorrência do fato gerador, além de inexistir base legal para a “antecipação”, entendo sem nenhum fundamento. É que o art. 39, em seu inciso V, do RICMS/97, dispõe que são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização, industrialização ou simples entrega desacompanhada da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

Com base no dispositivo acima, considero também correta a exigência fiscal relativa à infração 2.

Ressalto que, com a edição da Lei nº 8534/2002, publicada no D.O.E. de 14 e 15/12/2002, foram alterados e acrescentados dispositivos à legislação tributária estadual, pertinentes ao SIMBAHIA. Dentre eles, foi incluído o § 1º, ao art. 19, da Lei nº 7357/98, que prevê a hipótese de utilização como crédito fiscal para o cálculo do imposto a recolher, de 8% sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito do imposto em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais. Como na data da presente autuação, inexistia previsão legal na legislação, não foi concedido pela autuante qualquer crédito fiscal, razão pela qual entendo que deva ser aplicada a retroatividade benéfica da Lei acima citada. Desse modo, o valor do imposto devido para a infração 1, fica reduzido para R\$5.273,01, em razão da concessão do crédito fiscal no percentual de 8% sobre o valor das omissões de saídas, equivalente a R\$4.687,13 (8% de R\$58.589,07).

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração no importe de R\$6.047,99”.

Inconformado o autuado apresenta Recurso Voluntário onde suscita a preliminar de nulidade da autuação uma vez o trabalho do autuante partiu dos estoques lançados no Livro de Registro de Inventário para o exercício de 2001, adotando, sem base legal, dados que não condizem com a realidade, pois, ao invés de seguir a padronização utilizada pela empresa, englobou diversas espécies em um único gênero, além de diversos gêneros em um só item.

Afirma que, sem qualquer avaliação das dezenas de preços médios e unitários o fiscal autuante generalizou as dezenas de espécies de calçados deixando de indicar as espécies que seriam auditadas transformando dezenas de espécies em um único gênero, contaminando todo o trabalho por vício insanável, por não ter atendido às exigências do art. 60 do RICMS/97, na medida em que não esclareceu como chegou ao preço das mercadorias auditadas.

Consta no corpo do Auto de Infração que o levantamento teria sido elaborado “por espécie de mercadoria” e, sem justificativa a Fiscal tomou por base a definição genérica para cada mercadoria, procedimento que não reflete a realidade e descaracteriza o método de apuração e, por conseguinte a própria autuação.

Diz que o objetivo da falta de padronização das mercadorias por espécie foi atingir o máximo de mercadorias através do gênero, evitando um trabalho maior.

Ressalta que, por não se encontrar obrigada a adivinhar quais as mercadorias foram objeto do trabalho fiscal, apresenta demonstrativo e documentos, por amostragem, a fim de exemplificar que sua escrituração permite a apuração por espécie.

Apresenta cópia do Parecer PGE/PROFIS, fl. 234, onde esta opina pela Nulidade da auditoria levada a efeito por gênero, quando era possível a apuração por espécie, em Auto de Infração semelhante.

Assevera que a JJF apegou-se a uma informação absurda de que o próprio autuado teria optado pela aglutinação das mercadorias em gênero, o que resultou numa apreciação equivocada da matéria e em conclusões irreais e fundamentadas em falsas premissas.

Insiste em que o levantamento quantitativo de estoques deve ser realizado a partir das codificações dos produtos que revelam as espécies existentes e valores variados das notas fiscais de saídas, o que não foi considerado nesta autuação, culminando na falta de certeza e liquidez na apuração da base impositiva do imposto.

Chama a atenção para o fato de que o art. 39, Inciso V do RICMS/97, utilizado como suporte para o julgamento do item 2, pela DOUTA JJF, não deve prosperar, uma vez que quando da autuação, segundo informações da própria acusação, as mercadorias encontravam-se no estabelecimento, não tendo sido até então comercializadas e afirma não haver base legal para a exigência antes da ocorrência do fato gerador do ICMS.

Diz que a autuação ao invés de cobrar o imposto por antecipação deveria ser direcionada a obrigação de fazer, compelindo o contribuinte a emitir nota fiscal de entrada com o que inclusive, estaria protegendo o princípio da não cumulatividade, pois se não houve omissão no registro de entrada não houve apropriação de crédito.

Ressalta que por ser regida por Regime Especial, toda apuração deve ser adaptada ao citado regime e não somente como variante “crédito fiscal”, o que significa que o imposto acaso devido deve ser cobrado com base no aludido regime especialmente no que se refere à alíquota ou fator

fixo. Se valor fixo é pago pelo contribuinte, deve a importância apurada a título de omissão, ser agregada às vendas declaradas, para fins de mudança de faixa.

Anexa o Acórdão CJF nº 0066-11/03 cujo entendimento manifestado é de que a apuração deveria ser adaptada ao regime especial ao qual se submetia o contribuinte na hipótese do pagamento do imposto pela alíquota de 5%.

Em um primeiro Parecer a PGE/PROFIS sugere a realização de diligência a fim de verificar a possibilidade de efetuar um levantamento quantitativo da forma mais específica possível.

Levada a sugestão à pauta Suplementar, a Câmara decidiu não ser possível à realização da diligência, uma vez que o levantamento quantitativo foi realizado em exercício aberto.

A PGE/PROFIS, em último Parecer opina pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário, tendo em vista que o levantamento quantitativo foi realizado em exercício aberto com base nos documentos fiscais do próprio autuado.

VOTO VENCIDO QUANTO À PRELIMINAR DE NULIDADE E, QUANTO AO MÉRITO EM RELAÇÃO AO ITEM 1

Neste Recurso Voluntário o recorrente suscita uma preliminar de nulidade acerca da ação fiscal.

O presente Auto de Infração foi lavrado com base num levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, conforme descrito no próprio Auto de Infração, onde se apurou omissão de saídas sem emissão de documento fiscal, decorrente da falta de contabilização, além da falta de pagamento pela existência de mercadorias em estoque desacompanhada de documento fiscal.

O recorrente afirma que o levantamento foi efetuado por gênero e não por espécie, como determina o art. 60 do RICMS/97, o que viciou o procedimento, uma vez que este foi realizado englobando todos os produtos, não importando o tipo de mercadoria ou o preço diferenciado, como demonstra o Relatório das mercadorias selecionadas na auditoria de estoque.

Ao analisar o Livro de Registro de Inventário e as notas fiscais acostadas, verifica-se a perfeita identificação dos produtos, por espécie, com indicação de códigos e preços distintos, o que demonstra a fragilidade do levantamento efetuado, uma vez que não se levou em conta às espécies de mercadorias agrupando-as de maneira aleatória, o que gera insegurança para a determinação e quantificação das infrações fiscais.

Pelo exposto, acato a preliminar de nulidade levantada, uma vez estar demonstrado que o procedimento adotado não reflete a realidade e prejudica o contribuinte na medida em que mistura diversas mercadorias, dos mais variados preços, como sendo um único produto.

Vencida na preliminar passo à análise do mérito da autuação.

Relativamente ao item 1, falta de recolhimento do imposto, relativo à omissão de saídas mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, entendo que a presente autuação não deve prevalecer, por considerar que o levantamento não foi efetuado de maneira correta, havendo dúvidas quanto ao valor exato a ser reclamado e, o mais importante, quanto aos produtos objeto da fiscalização.

Assim, de acordo com o art. 112 do CTN, em caso de dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato, adota-se o princípio *“in dubio pro reo”*, motivo pelo qual voto pela improcedência deste item.

Quanto ao item 2, mercadoria em estoque desacompanhada da respectiva documentação fiscal, a cobrança está respaldada no art.39, inciso V do RICMS /97, que assim dispõe:

“Art. 39. São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito.

.....

V - qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização, industrialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea;”

Portanto, considero correta a autuação neste item, devendo ser mantido o Acórdão Recorrido, neste particular.

Resta portanto, PROVIDO EM PARTE o presente Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR QUANTO À PRELIMINAR DE NULIDADE E, QUANTO AO MÉRITO EM RELAÇÃO AO ITEM 1

Peço *venia* para divergir do voto da Ilustre relatora que acolheu a arguição preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente de que o levantamento quantitativo teria sido feito por gênero e não por espécie, conforme determina a legislação vigente.

Ocorre que tal argumento não pode prosperar porquanto se trata de um levantamento quantitativo de estoques em exercício aberto, e a contagem física constante da Declaração de Estoque à fl. 10 dos autos, atesta que o levantamento das mercadorias existentes em estoque, foi realizado conjuntamente pelo autuante e preposto da empresa, e este concordou com a contagem sob a denominação do item “calçados”.

O outro fato que motivou a apuração da contagem das mercadorias agrupando os diversos tipos de produtos, no gênero “calçados”, decorreu na constatação da autuante conforme consta da 3ª intimação à fl. 9, de que algumas notas fiscais foram emitidas sem discriminar o tipo das mercadorias. E por tal motivo o contribuinte foi intimado para que fosse identificado o produto nas notas fiscais constantes em 24 talões da série D-1, que sendo em jogos de 50 notas fiscais por talão, perfazem um total de 1200 notas fiscais.

Assim, o procedimento adotado pela autuante está respaldado na Portaria nº 445/98 que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos por espécie de mercadorias e determina no art. 3º, inciso III, que no caso do contribuinte não especificar com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma demonstração, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subprodutos ou diversas referências, deve se fazer o agrupamento de cada item de forma a reunir no mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.

Assim a legislação estadual interna, elenca as situações que levarão à fiscalização na realização de levantamento quantitativo a proceder da forma que foi feito no Auto de Infração em comento.

Ademais, no caso em tela, não restou demonstrado pelo recorrente a existência de prejuízo diante, do agrupamento das mercadorias.

Também pauto o meu entendimento na esteira de outros julgados deste CONSEF, quanto à matéria em lide.

Assim, rechaço a nulidade argüida, divergindo do entendimento esposado no voto da relatora.

Quanto ao mérito do item 1, em que se exigiu o ICMS relativo a omissão de saídas, também discordo do voto da Ilustre relatora que considera que o levantamento quantitativo de estoques não deve prevalecer sob o fundamento de que não teria sido feito de maneira correta, e por isto

votou pela improcedência deste item, invocando o dispositivo do CTN- (art. 112) que encerra o postulado do princípio aplicado com mais intensidade na esfera penal, mais que também se tornou relevante no campo do direito tributário do *"in dubio pro reo"*.

Ocorre que a infração está caracterizada conforme se vê do Demonstrativo de Estoque à fl. 31 dos autos, e respaldada nos levantamentos de entradas, de saídas, e no demonstrativo do preço médio acostados aos autos. Ademais a declaração do estoque existente na data do levantamento à fl.10 não deixa dúvida da situação do estoque naquela data. (16/04/2002). O recorrente não contestou os números ali indicados, e o cerne da demanda se constituiu tão-somente na metodologia utilizada, mas, que está amparada pela legislação interna como já afirmei ao afastar a nulidade argüida.

Verifico que na Decisão recorrida o relator de forma criteriosa analisou o mérito das infrações, que não foram elididas pelo sujeito passivo, que aliás não se manifestou quanto aos números apurados na ação fiscal.

Deste modo, acolhendo as razões de mérito sustentadas na Decisão recorrida, mantenho o julgamento de 1ª Instância, e discordo da relatora, mantendo a Procedência Parcial do item em questão, face ao julgamento feito pela 4ª JJF que concedeu o crédito fiscal de 8%, para as omissões de saída relativa a este item.

Meu voto é no sentido de NÃO PROVER o Recurso Voluntário quanto ao item 1 e considerá-lo PROCEDENTE EM PARTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, quanto à infração 2, e, em decisão não unânime, quanto à infração 1, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279127.0053/02-5, lavrado contra **LIGHT SHOES COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.047,99**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42. III da Lei nº 7014/96, e demais acréscimos legais.

VOTO VENCIDO: Conselheiros (as) Max Rodrigues Muniz e Verbena Matos Araújo.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as): Antonio Ferreira de Freitas, Nelson Teixeira Brandão, Ivone de Oliveira Martins e Ciro Roberto Seifert.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de julho de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

VERBENA MATOS DE ARAÚJO – RELATORA/VOTO VENCIDO

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS – VOTO VENCEDOR EM RELAÇÃO À PRELIMINAR E AO ITEM 1

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ - REPR. PGE/PROFIS