

A. I. Nº - 232853.0005/02-6  
AUTUADO - TOULON RECIFE COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.  
AUTUANTE - NILZA CRISPINA MACEDO DOS SANTOS  
ORIGEM - INFRAZ IGUATEMI  
INTERNET - 15/04/2003

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0115-03/03**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. SIMBAHIA. 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. Foi reduzido o débito originalmente apontado, tendo em vista a condição de empresa de pequeno porte do autuado e a atribuição do crédito presumido de 8% previsto na legislação. Infração parcialmente caracterizada. Não acatados o pedido de diligência fiscal e as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 18/06/02, para exigir o ICMS no valor de R\$71.900,17, acrescido da multa de 70%, em decorrência da falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício aberto.

O autuado apresentou defesa (fls. 57 a 63), através de advogado legalmente habilitado, suscitando inicialmente a nulidade do lançamento, sob os seguintes argumentos:

1. ausência do Termo de Início de Fiscalização, anteriormente lavrado, o qual deveria servir como suporte para este Auto de Infração, considerando que se trata de ação fiscal realizada em estabelecimento. Aduz que houve ofensa ao disposto no artigo 130, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 7.438/99 e transcreve a ementa de diversas decisões exaradas pelas Câmaras deste CONSEF para corroborar seu posicionamento;
2. o levantamento quantitativo de estoques foi realizado através do agrupamento de produtos reunidos em um mesmo item como, por exemplo, camisas, calças, shorts, sapatos, sandálias, cintos, óculos, bermudas, sungas, mochilas, carteiras, pochetes etc., impossibilitando a verificação da realidade dos fatos, distorcendo os preços médios unitários e desrespeitando as disposições do artigo 60, do RICMS/97, a Instrução Normativa nº 310/90 e a Portaria nº 445/98. Esclarece que tal agrupamento carece de respaldo regulamentar, uma vez que as mercadorias por ele comercializadas são oriundas de um único fornecedor (a própria TOULON, situada no Estado do Rio de Janeiro) e “que a mesma segue, rigorosamente, a codificação e detalhamento constantes na tabela anexa e nas etiquetas que acompanham os produtos, cujos mesmos códigos coincidem com as Notas Fiscais de Entradas e de Saídas (cupons)”. Transcreve as ementas de diversas decisões exaradas deste CONSEF;

- 2.1 a título de exemplo, diz que os itens camisas e calças são codificados por espécie, sendo os mesmos comercializados como “calças jeans”, “calças de veludo”, “calças de algodão”, “calças sociais”, “camisas crepe”, “camisas de algodão”, “camisas de veludo”, “pólo”, “camisas de malha”, entre outras;
- 2.2 diz que na contagem física do estoque, que resultou na Declaração de Estoque (fl. 38), a autuante desprezou as etiquetas (as espécies), efetuando o levantamento das mercadorias por gênero e, ademais, foi assinada por pessoa não autorizada pela empresa (sócio, gerente, contador etc);
- 2.3 afirma que, em pouco mais de três horas, o preposto fiscal contou 12.176 mercadorias e que até “contagem zero” foi indicada, o que teria prejudicado a certeza e a liquidez do lançamento;
- 2.4 não foram levados em consideração as devoluções e transferências, fatores decisivos para a verificação correta das saídas.

Aduz que está acostando ao PAF tabela de preços com discriminação dos códigos adotados pela empresa, cupons de saídas, notas fiscais de entradas e algumas etiquetas (por amostragem); cópia do Parecer da PROFAZ, proferido em 14/05/02, em que aquele órgão opina pela nulidade de auditoria de estoque levada a efeito por gênero, quando era possível a apuração por espécie, como mandam a legislação e a jurisprudência administrativa assentada (fls. 73 a 91).

No mérito, diz que se encontra impedido de analisar os números apresentados pela autuante e os impugna, genericamente, apenas por cautela, sob o argumento de que se viu impedido até de analisar os valores apontados, já que teria que conferir todas as mercadorias e, mesmo que diferenças fossem encontradas, seria impossível atribuir validade aos preços médios unitários apresentados pela Fiscalização, pois tais valores (gêneros) são distintos das espécies.

A final, pede a nulidade ou a improcedência do lançamento e a realização de diligência por fiscal estranho ao feito, com a intimação e o acompanhamento do “profissional subscritor” da peça defensiva para apresentar documentos e acompanhar o trabalho revisional.

A autuante, em sua informação fiscal (fls. 98 e 99), refuta as preliminares de nulidade, suscitadas pelo contribuinte, dizendo que o Termo de Início encontra-se acostado à fl. 6 deste PAF e, além disso, o início da ação fiscal ocorre, também, com a intimação fiscal e a declaração de estoque, documentos anexados às fls. 38 e 46 dos autos.

Quanto às preliminares de nulidade relativas ao levantamento quantitativo, por ter sido realizado por gênero ao invés de por espécie de mercadorias, argumenta que não devem ser acatadas, pelos motivos seguintes:

1. diz que a escrituração no livro Registro de Inventário da empresa é efetuada “sem código e sem especificação”, conforme comprovam as fotocópias juntadas às fls. 47 a 53 dos autos;
2. alega que a contagem do estoque físico existente no estabelecimento foi realizada pelo preposto do contribuinte, de maneira genérica, pois, segundo a representante, “é a maneira pela qual saem as mercadorias através de notas fiscais de saídas e entradas”;
3. indaga como poderia efetuar o levantamento de estoque por espécie, quando o próprio autuado escritura as mercadorias de diversas formas: por código e nome no cupom fiscal e por gênero no livro Registro de Inventário e nas notas fiscais de entradas e saídas;
4. aduz que foi a Sra. Cíntia Lemos que contou e declarou à Fiscalização os tipos de mercadorias que seriam levados à Declaração de Estoque; acrescenta que se a representante do autuado informou que o estabelecimento comercializava óculos e, que naquele dia não

havia nenhuma mercadoria daquela espécie no momento da contagem, obviamente a quantidade só poderia ser “zero”;

5. afirma que o autuado não faz prova da ocorrência de devoluções ou transferências em sua peça defensiva;
6. argumenta que os documentos acostados pelo contribuinte não demonstram a nulidade do lançamento e se tivessem sido apresentadas as notas fiscais de saídas (série única), poder-se-ia comprovar que não consta nelas o código das mercadorias, apenas o nome por gênero;
7. ressalta que os preços médios foram calculados por gênero, já que foi a única maneira encontrada para realizar o levantamento e exemplifica dizendo que o preço médio apurado do item “camisa/pólo/regatas” foi de R\$14,98, quando, pelo preço de venda (R\$10,00, R\$32,00 e R\$16,00), deveria ser de R\$19,33.

A final, pede a procedência deste Auto de Infração.

Esta 3<sup>a</sup> JJF decidiu converter o PAF em diligência à autuante (fls. 101 e 102) para que acostasse as notas fiscais de entradas e saídas, para comprovar a necessidade de realização do levantamento quantitativo por gênero e não por espécie; verificasse a ocorrência de transferências ou devoluções porventura ocorridas e não consideradas; refizesse o levantamento de estoques, atendendo às determinações da Orientação Normativa nº 01/2002; e ajustasse os preços médios dos produtos, caso necessário. Após a realização do trabalho, foi determinado à INFRAZ Iguatemi que intimasse o contribuinte a se pronunciar no prazo de 30 dias, reabrindo-se o prazo de defesa.

A autuante, às fls. 111 e 112, em atendimento à diligência solicitada, informa que:

1. está acostando fotocópias das notas fiscais de entradas e saídas (fls. 123 a 156);
2. efetuou conferência nos lançamentos de transferências e devoluções de mercadorias e constatou que todos eles foram considerados no trabalho fiscal;
3. deduziu os créditos fiscais, conforme a Orientação Normativa nº 01/2002, e reduziu o débito originário, de R\$71.900,17 para R\$60.560,11, de acordo com os demonstrativos de fls. 113 a 122;
4. não houve alteração nos preços médios dos produtos, os quais foram apurados com base no valor de venda do último mês de apuração.

Quanto ao levantamento de estoques, aduz que não poderia ter sido realizado por espécie de mercadorias, uma vez que o próprio contribuinte, por meio de seu representante legal, quando da contagem do estoque em aberto, o fez por nome e por gênero; e que, além disso, o autuado discrimina suas mercadorias, no livro Registro de Inventário, por nome, sem os respectivos códigos.

Acrescenta, ainda, que o levantamento quantitativo resultou em omissão de saídas de todas as mercadorias apuradas, “fato este que comprova a ocorrência da infração, mesmo que o levantamento fosse feito por código, o que seria e é IMPOSSÍVEL fazê-lo”.

Por fim, ratifica todos os termos e dados constantes no Auto de Infração, exceto quanto à aplicação da Orientação Normativa nº 01/2002, para redução do ICMS devido.

O autuado, após intimado, se manifestou (fls. 159 a 161) sobre o trabalho da autuante nos seguintes termos:

1. reitera os argumentos expendidos em sua peça defensiva e impugna o cálculo efetuado para a aplicação da Orientação Normativa nº 01/2002, pois a autuante se reporta apenas às últimas notas fiscais de aquisição das mercadorias, “não se vislumbrando a correta metodologia na apuração, inclusive frente aos preços médios unitários utilizados, face ao princípio da não cumulatividade”;

2. diz que a autuante se limitou apenas a ratificar seu trabalho, nas questões relativas às transferências e devoluções e aos preços médios;
3. quanto à apuração por gênero, aduz que não é verdade que fez a contagem do estoque em aberto por gênero e que a autuante é que desprezou as etiquetas constantes em cada mercadoria, mencionando a sua codificação. Afirma que, conforme os documentos que acostou à sua defesa, trabalha com pelo menos duas referências distintas, separando as mercadorias pelo tipo de material com que as mesmas são confeccionadas, o que determina as divergências de valores;
4. assegura que é possível a contagem por espécie porque as mercadorias são todas oriundas de um único fornecedor (TOULON, situado no Rio de Janeiro) e que “segue, rigorosamente, a codificação e detalhamento constantes na tabela anexa e nas etiquetas que acompanham os produtos, cujos mesmos códigos coincidem com as Notas Fiscais de Entradas e de saídas (cupons)”;
5. em relação ao livro Registro de Inventário, alega que a discriminação obedece o padrão código e tipo de produto (de acordo com o tecido utilizado na fabricação) e, ademais, “existe inteira coincidência entre a discriminação do LRI e das etiquetas afixadas nas mercadorias, fato que foi sabidamente desprezado pela digna Fiscal”.

Transcreve algumas ementas de decisões prolatadas por este CONSEF, no sentido de declarar a nulidade de Autos de Infração com base em levantamento quantitativo de estoques por gênero e pede a realização de diligência por fiscal estranho ao feito. A final, requer a nulidade ou a improcedência deste lançamento.

## VOTO

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. Ademais, segundo o disposto no artigo 145, do mesmo RPAF/99: “O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade”, o que não foi feito pelo autuado, que se limitou a alegações genéricas sem trazer, aos autos, nenhuma prova concreta dos equívocos porventura cometidos pela autuante.

Rejeito, ainda, a preliminar de nulidade, por ausência do Termo de Início de Fiscalização, porque o mesmo se encontra acostado à fl. 6 e, além disso, a fiscalização foi prorrogada conforme o documento de fl. 7 dos autos. Deve-se observar, por oportuno, que este CONSEF tem entendido que o início da ação fiscal ocorre, também, com a intimação fiscal, a qual foi anexada à fl. 46 do PAF.

Quanto às alegações defensivas, de que a auditora fiscal contou 12.176 mercadorias e que até “contagem zero” foi indicada, o que teria prejudicado a certeza e a liquidez do lançamento; que na contagem física do estoque no estabelecimento a autuante desprezou as etiquetas (as espécies), efetuando o levantamento das mercadorias por gênero; e que a Declaração de Estoque (fl. 38) foi assinada por pessoa não autorizada pela empresa (sócio, gerente, contador etc), entendo que também não podem ser aceitas.

Segundo se observa na Declaração de Estoque:

1. foram relacionadas as mercadorias por gênero, o que não implica a nulidade do lançamento, considerando que, posteriormente, a autuante poderia ter verificado a impossibilidade de

efetuar o levantamento de estoques por espécies de mercadorias. Nesse caso, a contagem física poderia simplesmente ser desprezada e efetuada nova contagem, o que não é o caso do presente processo;

2. o fato de ter sido indicado “zero” para o item óculos, apenas significa que não foram encontradas unidades daquela mercadoria no momento da contagem física, não ocorrendo nenhuma irregularidade nessa atitude;
3. foi assinada pela Sra. Cíntia Lemos, a mesma pessoa que assinou a Intimação Fiscal juntada à fl. 38, autorizada, portanto, a agir como representante do contribuinte junto à fiscalização;
4. foi correto o procedimento fiscal, ao desprezar as etiquetas afixadas às mercadorias, haja vista que não são documentos válidos para o tipo de procedimento fiscal desenvolvido nesta autuação.

Deixo de acatar, também, a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado de que o levantamento fiscal deveria ter sido efetuado por espécie de mercadorias, 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, em exercício aberto, no período de 01/01/02 a 04/04/02, tendo sido lavrada a Declaração de Estoque acostada à fl. 39 para documentar as mercadorias existentes no estabelecimento no termo final do levantamento.

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, camisas, calças, shorts, sapatos, sandálias, cintos, óculos, bermudas, sungas, mochilas, carteiras, pochetes 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, porque são todas oriundas de um único fornecedor (TOULON, situado no Rio de Janeiro); porque “segue, rigorosamente, a codificação e detalhamento constantes na tabela anexa e nas etiquetas que acompanham os produtos, cujos mesmos códigos coincidem com as Notas Fiscais de Entradas e de saídas (cupons)”; e porque, em relação ao livro Registro de Inventário, “existe inteira coincidência entre a discriminação do LRI e das etiquetas afixadas nas mercadorias, fato que foi sabidamente desprezado pela digna Fiscal”.

Entretanto, ao analisar os documentos fiscais anexados aos autos (fls. 123 a 156), constatei que, ao contrário do alegado pelo contribuinte, não existe a perfeita identificação das mercadorias, haja vista que, ainda que nas notas fiscais de entradas e saídas conste a mesma codificação para cada produto, no livro Registro de Inventário nº 02, referente a 31/12/01 (fls. 47 a 53), nenhuma das mercadorias ali relacionadas está codificada. O autuado se limitou a indicar no livro fiscal o nome e o tipo de material com o qual foi confeccionado o produto, o que impossibilitou completamente a realização do levantamento quantitativo de estoques sem o agrupamento dos itens similares. Observe-se, a título de exemplo, que a camisa de malha é codificada sob o nº 38-4355.6 tanto nas notas fiscais de entradas (nº 0394 – fl. 132), como de saídas (nº 57234 – fl. 141). Porém, no livro Registro de Inventário constam as seguintes mercadorias que poderiam ser identificadas, já que não há certeza quanto a isso, como camisa de malha: “Camisa Alg. ML”, “Camisa Alg. Me”, “Malha Promocion”, “Malha Tradic.”, “Malha NL” e “Malha Básica”.

O argumento do contribuinte, de que “segue, rigorosamente, a codificação e detalhamento constantes na tabela anexa e nas etiquetas que acompanham os produtos, cujos mesmos códigos coincidem com as Notas Fiscais de Entradas e de saídas (cupons)” e de que “existe inteira

coincidência entre a discriminação do LRI e das etiquetas afixadas nas mercadorias, fato que foi sabidamente desprezado pela digna Fiscal” não pode ser acatado. Primeiro, porque as citadas etiquetas são apenas documentos internos do estabelecimento e não documentos fiscais válidos para a realização de um levantamento quantitativo de estoques, que deve se fundamentar exclusivamente nas notas fiscais emitidas e nos lançamentos efetuados no livro Registro de Inventário. Segundo, porque, se a autuante tivesse se baseado nas mencionadas etiquetas afixadas em cada mercadoria, haveria, aí sim, uma total insegurança no trabalho fiscal, que poderia ser impugnado pelo contribuinte com grandes chances de ser bem sucedido. Terceiro, porque o preposto fiscal não está obrigado a se utilizar de documentos internos do contribuinte, sendo mesmo temerário, como relatado acima.

Ressalte-se que a autuante agrupou, em um mesmo item, mercadorias cujas denominações são similares e o inciso III do artigo 3º da Portaria nº 445/98, 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 em atendimento à regra da citada Portaria, não havendo razão, por conseguinte, para a declaração de nulidade do presente 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 de saídas, emitidas no último mês em que foi comercializada a mercadoria, bem como no custo médio unitário constante do inventário final do período considerado, consoante a previsão do artigo 60 do RICMS/97 e do artigo 5º da Portaria nº 445/98, como provam os demonstrativos acostados às fls. 13 e 32 a 36. Ademais, o autuado não apontou especificamente quais teriam sido os equívocos acaso cometidos pela autuante.

Em relação às transferências e devoluções de mercadorias, que o autuado afirmou, não foram consideradas no levantamento fiscal, a autuante assegurou, em resposta à diligência, que efetuou a conferência nos lançamentos referentes a tais operações e constatou que todos eles foram considerados no trabalho fiscal. Embora a informação não tenha sido fornecida por fiscal estranho ao feito e, portanto, a sua validade seja relativa como prova, deve-se ressaltar que, em nenhum momento, o contribuinte trouxe aos autos a prova de suas alegações, mesmo sendo-lhe oferecidas duas oportunidades de defesa, uma das razões pelas quais foi indeferido, no início deste voto, o pedido de realização de diligência a fiscal estranho ao feito.

Deve-se ressaltar que o contribuinte impugnou a autuação apenas de forma genérica - sob o argumento que se viu impedido de analisar os valores apontados, já que teria que conferir todas as mercadorias e, mesmo que diferenças fossem encontradas, seria impossível, em seu entendimento, atribuir validade aos preços médios unitários apresentados pela Fiscalização, pois tais valores (gêneros) são distintos das espécies. Tendo em vista que o autuado não apresentou um único exemplo sequer da existência de erros porventura cometidos pela autuante, inclusive em relação às operações de transferências e devoluções que teriam deixado de ser consideradas no levantamento fiscal, entendo que deve ser mantido o débito apontado neste lançamento.

Por fim, saliento que a autuante, por determinação desta 3ª JJF e em atendimento ao disposto na Orientação Normativa nº 01/2002, já que o autuado está inscrito na condição de Empresa de Pequeno

Porte, deduziu os valores de crédito fiscal a que fazia jus o contribuinte no cálculo do valor do ICMS ora exigido, reduzindo o débito para R\$60.560,11, de acordo com os demonstrativos de fls. 113 a 122.

Não obstante isso, foi editada, posteriormente à solicitação de diligência, a Lei nº 8.534 publicada no DOE de 14 e 15/12/02, a qual alterou a redação do artigo 19 da Lei nº 7.357/98 (Lei do SimBahia), da seguinte forma:

*Art. 19. Quando se constatar quaisquer das situações previstas nos arts. 15, 16, 17 e 18 desta Lei, o imposto será exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, a partir da ocorrência dos fatos.*

*§ 1º Ocorrendo a hipótese prevista neste artigo, para o cálculo do imposto a recolher, deverá ser utilizado crédito de 8% sobre o valor das saídas computadas na apuração do débito do imposto, em substituição ao aproveitamento de quaisquer outros créditos fiscais.*

*§ 2º Tendo o contribuinte comprovado a existência de crédito fiscal superior ao indicado no parágrafo anterior, estará assegurada a sua aplicação no cálculo do imposto a recolher.*

Pela análise dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que, na infração apontada neste lançamento, deve ser exigido o imposto à alíquota de 17% e deduzido o percentual de 8%, a título de crédito presumido, retroativo à época da ocorrência dos fatos geradores do tributo, em relação aos processos ainda em fase de tramitação, sempre que sua aplicação for mais benéfica para o contribuinte.

Na situação em lide, a base de cálculo do imposto é de R\$422.942,25 e o ICMS cobrado (17%), de R\$71.900,17. Aplicando-se o percentual de 8%, a título de crédito fiscal, apura-se o valor de R\$33.835,38 que, deduzido do débito original, perfaz o montante de R\$38.064,79 de imposto a ser exigido neste lançamento ( $R\$71.900,17 - R\$33.835,38 = R\$38.064,79$ ).

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232853.0005/02-6, lavrado contra **TOULON RECIFE COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$38.064,79**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

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 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de abril de 2003.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA