

A. I. Nº - 115484.0011/02-5
AUTUADO - TAMBA COMÉRCIO DE COUROS E DECORAÇÕES LTDA.
AUTUANTE - GISÉLIA RIBEIRO GUIMARÃES
ORIGEM - INFRAZIGUATEMI
INTRANET - 27.08.03

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0314/01-03

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença das quantidades saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão da documentação fiscal exigível e, conseqüentemente, sem o recolhimento do imposto devido. **b)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no caso, o das saídas. Não acolhidas as Preliminares de Nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em data de 30/09/02, cobra ICMS no valor de R\$132.976,75, acrescido das multas de 70%, tendo por base as seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento na escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (exercício de 2001) - R\$51.916,32;
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 entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto o valor de maior expressão monetária, ou seja, o das saídas tributáveis (exercícios de 1999 e 2000) - R\$81.060,43.

O autuado apresentou defesa, por advogado legalmente constituído (fl. 93 a 100), suscitando, como preliminar, a nulidade da ação fiscal face a ausência dos demonstrativos de apuração dos preços médios unitários, ou seja, da base de cálculo do imposto, além do Termo de Início de Fiscalização, dentro do prazo estabelecido pelo RPAF (e sua prorrogação, se necessário), pois foram elementos não submetidos ao sujeito passivo, o que implicava em insegurança jurídica e cerceamento do direito de

defesa. Neste sentido, trouxe ao PAF diversas decisões deste Colegiado.

Ainda como preliminar à nulidade do lançamento, afirmou que a autuante utilizou dados que não refletiam a realidade dos fatos, pois ao invés de seguir a padronização utilizada no seu livro Registro de Inventário, por marca e códigos, misturou inúmeras mercadorias em apenas cinco gêneros, quais sejam, bolsas, calcados, cintos, mochilas e chaveiros. Advogou que a adoção deste procedimento, se não foram apresentadas as justificativas devidas, somente poderia atender ao objetivo de alcançar o maior número de mercadorias possível.

Prosseguindo, entendeu que ao serem aglutinadas espécies de mercadorias diferentes, a autuante contaminou todo o trabalho por vício insanável. Ao não atentar para as determinações expressas no art. 60 do RICMS/97, não ficou esclarecido como chegou ao preço das mercadorias auditadas, objetivando mensurar o montante das supostas omissões de saídas, já que mercadorias de espécie diversa e preços variados foram englobados por gênero, mesmo a partir do inventário inicial.

Afirmou que poderia, se assim tivesse solicitado a autuante, fazer uma clara e fácil separação entre as diversas espécies das mercadorias, existindo uma correspondência nas entradas e nas saídas para cada item do inventário. Para corroborar a tese exposta, anexou aos autos cópias de notas fiscais de entradas e saídas com as respectivas codificações e Parecer da PROFAZ, proferido em 14/05/02, onde aquele órgão, responsável pelo controle da legalidade dos atos administrativos, declinou pela nulidade de auditoria de estoque levada a efeito por gênero, quando era possível a apuração por espécie, como manda a legislação e a jurisprudência assentada. Igualmente, este CONSEF compartilha com tal entendimento, conforme poderia ser comprovado por decisões que transcreveu.

No mérito, a par de toda a insegurança existente, com absoluta desconsideração de elementos indispensáveis, tais como as espécies de mercadorias, devoluções de vendas, transferências, etc, que cerceavam seu direito de defesa, todas as notas fiscais de saídas não foram consideradas, a exemplo das de nº 0114 a 0116 (cópias em anexo aos autos).

Em vista do exposto, requereu diligência senadora, a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, a nulidade ou improcedência da ação fiscal.

A autuada (fls. 137 a 138) ressaltou que o início da fiscalização ocorreu em 15/08/02, conforme termo lavrado e prosseguiu em 27/08/02 e 13/09/02, conforme fls. 46, 47 e 48 do PAF. Também existiu o trancamento da Nota Fiscal nº 0121 (fl. 49), vez que a fiscalização decorreu de pedido de baixa de inscrição do estabelecimento autuado.

Quanto a afirmativa do não recebimento do cálculo dos preços médios unitários das mercadorias, afirmou que estão acostados ao PAF (fls. 06 a 45).

No mérito, em relação as mercadorias bolsas, cintos, mochilas, porta batom, carteiras, pochetes e portas documentos, as tomou por espécie. Se, acaso, generalizou a mercadoria “calçados” foi porque não pode realizar o levantamento de outra forma. A começar pela escrituração do livro Registro de Inventário (fls. 51 a 61), em todas suas folhas tem escriturado a mercadoria “calçados”. Esta situação também foi provada em algumas notas de saídas (fls. 85 a 90). Observou que em algumas daquelas notas citadas somente estão anotados números, que acreditou serem códigos. Solicitou esclarecimento ao autuado e, em resposta, a maioria era “calçados”. Nas notas fiscais de entradas, as mercadorias são designadas como “calcados” (fls. 71 a 75). Assim, não existe uma definição clara e precisa como determina o Regulamento. Para ilustrar a dificuldade com que se deparou, quando da fiscalização, acostou aos autos, a planilha utilizada como rascunho para que não pairasse dúvidas de

que todas as notas fiscais de saídas foram consideradas, bem como aquelas relativas as devoluções.

Por fim, fez duas observações: 1) quando do inicio da fiscalização, adotou o critério das mercadorias por espécie, porém diante das dificuldades com que se deparou, foi orientada à adotar esse procedimento, pois se tratava de baixa de inscrição cadastral; 2) já foi criada outra empresa que continua com o mesmo nome fantasia e no mesmo endereço.

Esta 1ª JJF baixou os autos em diligência, solicitando que a autuante examinasse todos os documentos (fls. 121 a 129) apensados pelo defendant, visando incluí-los ou não no levantamento dos estoques, declinando a razão de não aceitá-los. Solicitou, ainda, que, por cautela, fossem entregue ao sujeito passivo os demonstrativos referentes ao cálculo do preço médio impugnado (fls. 16 a 27, 29 a 31 e 44 a 45) e do levantamento das saídas do exercício de 2001 (fls. 37 a 43), uma vez por este motivo havia sido argüida a nulidade do lançamento. Também foi reaberto prazo de defesa (fl. 153).

A autuante manifestou-se (fl. 154) esclarecendo o que foi solicitado por este Colegiado. Porém não foi reaberto o prazo de defesa, nem tampouco, foram entregues ao impugnante, mediante recibo, os demonstrativos referentes ao cálculo do preço médio impugnado (fls. 16 a 27, 29 a 31 e 44 a 45) e do levantamento das saídas do exercício de 2001 (fls. 37 a 43), o que levou esta Junta de Julgamento Fiscal a baixar, novamente, os autos em diligência á Repartição Fiscal (fl. 156).

Em manifestação, a autuante ratificou que já havia entregado os levantamentos fiscais ao impugnante. Porém visando diminuir custos, volumes desnecessários e para sanar a irregularidade solicitou que o preposto da empresa assinasse, com nova data, os papéis de trabalho restantes e impugnados (fls. 157/157 verso). A Repartição Fiscal reabriu novo prazo de defesa (fls. 158/159).

O autuado, manifestando-se (fls. 161/163), reiterou os termos de sua defesa, reafirmando que não houve entrega dos levantamentos realizados pela fiscalização e conforme apontados. Quanto ao mérito, as notas fiscais trazidas ao PAF comprovação que, com elas o fulcro da autuação se modificaria, pois o lançamento dizia respeito a “omissão de saídas de mercadorias” e não a declaração de inidoneidade das notas fiscais.

Prosseguindo, afirmou que embora tais documentos tenham sido emitidos com alguma impropriedade técnica, na lide o que importava era sua influência na efetiva saída de mercadorias, cujas quantidades cobriam quase que totalmente as omissões detectadas. Ressaltou que os documentos foram devidamente registrados no livro de saídas de mercadorias com o imposto corretamente lançado. Além do mais, como se referiu a exercício findo, influenciou nos inventários dos anos posteriores. Igualmente, deveria compor a base do preço médio unitário, já que corresponderam a uma efetiva operação comercial.

Disse que não concordava com o argumento defendido pela autuante de que houve aquisições imediatas após as devoluções, pois a prática no setor de calçados é que as devoluções de entradas são realizadas após seus registros. Portanto, para que as notas fiscais não fossem computadas, necessário que o fisco provasse, cabalmente, que as operações comerciais não foram realizadas, o que, reafirmou, mudaria a fulcrum da ocorrência ora imputada, implicando em “bis in idem”.

A autuante tomou “ciência” da manifestação de defesa (fl. 164).

Ainda em fase de instrução processual, esta 1ª JJF baixou os autos, novamente, em diligência (fl. 165), solicitando que fossem realizados os seguintes procedimentos:

1. foi entregue ao contribuinte, contra recibo, os levantamentos e demonstrativos apensados ao PAF de fls. 06/45;
2. igualmente, fosse entregue, contra recibo, a informação prestada pela autuante e apensada ao PAF á fl. 154;
3. no ato de entrega dos documentos acima indicados, comunicasse ao sujeito passivo a reabertura do prazo de defesa de 30 dias, conforme anteriormente solicitado, para que o autuado, querendo, se manifestasse.

A Repartição Fiscal cumpriu, fielmente, o solicitado (fls. 167). O impugnante, mais uma vez, manifestou-se (fls. 169/171), reiterando todos os termos de suas anteriores manifestações a exceção da entrega dos levantamentos, que considerou sanada.

VOTO

A primeira questão de nulidade abordada pela defesa, embora tenha demandado tempo e esforços para ser sanada, finalmente o foi. Todos os levantamentos realizados pela autuante foram entregues ao autuado, houve reabertura, diversas vezes, de prazo de defesa, todos utilizados. O próprio impugnante, em sua última manifestação assim reconheceu. Neste particular nada há mais a ser comentado.

Quanto a questão da ausência do Termo de Início de Fiscalização, dentro do prazo estabelecido pelo RPAF (e sua prorrogação, se necessário), as intimações acostadas aos autos às fls. 46/48, e ao teor do art. 28, § 1º, do RPAF/99, lança por terra este argumento. A fiscalização compreendeu o período de agosto e setembro de 2002, sendo o Auto de Infração lavrado em 30/09/02.

Inicialmente observo que a tese exposta pelo impugnante quanto a não inclusão das Notas Fiscais de devoluções no levantamento fiscal estaria mudando o fulcro da autuação é, no mínimo, descabida. Se em uma auditoria fiscal dos estoques de mercadorias um documento fiscal se apresenta com irregularidade de tal monta que a ele não possa comprovar, cabalmente, uma operação comercial, não poderá ser considerado. Neste caso não existe qualquer mudança da auditoria aplicada. Apenas, poderá ser considerado para efeito de novas verificações fiscais, pois dão indícios de que o contribuinte poderia estar utilizando-se de artifícios para burlar o fisco. Entretanto, como esta matéria não faz parte da presente autuação, entendo que deva ser desconsiderada.

Trazendo a questão posta nos autos para o seu devido processo legal, passo a analisar a auditoria dos estoques de mercadorias realizada.

O impugnante ainda como preliminar à nulidade do lançamento, disse que ao não seguir a padronização utilizada no seu livro Registro de Inventário (marca e códigos), agrupando inúmeras mercadorias em apenas cinco gêneros, ou seja, bolsas, calçados, cintos, mochilas e chaveiros, a autuante contaminou todo o trabalho fiscal por vício insanável. Que ao não serem seguidas as determinações expressas do art. 60 do RICMS/97, ficou sem esclarecimento o valor do preço médio utilizado das mercadorias. Afirmou que se a autuante tivesse solicitado, facilmente poderia realizar uma separação entre as diversas espécies das mercadorias, demonstrando uma correspondência nas entradas e nas saídas para cada item do inventário.

Embora seja correto que a Instrução Normativa nº 445/98 e o roteiro de fiscalização desta Secretaria da Fazenda de “Auditoria de Estoques – AUDIF-207”, inserido na Portaria nº 1069/90 determinem que pode ser feito levantamento com agrupamento de mercadorias, é necessário observar como deve ser realizado. O art. 3º, item III da Portaria nº 445/98 expressa textualmente: *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 de forma a reunir num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.* Já a AUDIF-207 diz: *2.4 - Seleção das espécies de mercadorias a serem consideradas no levantamento (dando-se prioridade àquelas de maior representatividade, em termos de valor e rotatividade), e definição das unidades de mensuração a serem utilizadas (unidades, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de x kg, caixas com x unidades, metros, litros, etc.). Nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, como ocorre nos ramos de tecidos, confecções e calçados, deve-se fazer o agrupamento generalizado.* Portanto, somente quando não se pode determinar com exatidão as espécies de mercadorias, permite-se o seu agrupamento, generalizando dentro da espécie, as mercadorias consideradas no levantamento fiscal.

Assim, é necessário se verificar como foi realizada a fiscalização. Pela informação fiscal, a fiscalização começou a ser realizada por espécie de mercadorias. Em razão da grande quantidade de códigos existentes e consignados nos cupons fiscais, conforme rascunho realizado e que o autuado recebeu cópia (fls. 139/142), foi solicitado ao contribuinte que fornecesse listagem das mercadorias referentes aos códigos apresentados (fl. 48), o que foi realizado (fls. 77/84), não sendo verdadeira a informação prestada pelo impugnante de que não houve cuidado em se perquirir os códigos das mercadorias. De sua análise, verifico que a maioria dos códigos não é coincidentes com aqueles escriturados no livro Registro de Inventário, algumas mercadorias nem código possuem (ex: sandálias, calçados femininos diversos, calçado patchwork, bolsas femininas promocionais, etc.). Além do mais, pelas notas fiscais de entradas não se pode casar as mercadorias com os referidos códigos e, finalmente, existem notas fiscais de saídas que possuem código sem qualquer sintonia com os demais. Diante deste quadro e com base nas determinações legais, teve razão a autuante em realizar o levantamento fiscal agrupando as mercadorias por gênero, não sendo este fato motivador de nulidade da ação fiscal e as Resoluções deste Colegiado trazidas à lide pelo deficiente não se adequam à situação ora combatida, vez que ficou justificado o procedimento utilizado pela fiscal autuante.

No mérito, o contribuinte afirmou que não foram consideradas devoluções de vendas e transferências. Quanto às transferências alegadas, a defesa não trouxe qualquer prova material do fato, portanto, ao teor do art. 123 do RPAF/99 não posso considerar. Em relação às devoluções, a autuante as considerou conforme comprovam as notas fiscais nº 113, 117, 105 (fls. 146/149) a exceção das de nº 114 a 116 e únicas questionadas. Analisando as cópias dos referidos documentos anexadas aos autos, vejo que a Nota Fiscal nº 0114, emitida em 11/12/01, com natureza de operação de “devolução” serviu para acobertar a saída de 1106 pares de sandálias, 108 pares de tamancos, 2 pares tênis e 240 pares de botas por estarem fora das especificações solicitadas. O motivo da devolução foi de que as mercadorias se encontravam fora dos “modelos solicitados”. A de nº 0115, também datada de 11/12/01 e de devolução, foi emitida para dar saída a 660 pares de sandálias e 45 pares de tamancos “com defeito”. E a de nº 0116, do mês, dia e mesma natureza, acobertou a saída de 186 carteiras “com defeito”. Não se referiu a qualquer documento de aquisição. Diante desta constatação, entendo que não houve, tão somente, “alguma impropriedade técnica” como quis o impugnante. A tese de que, na prática do mercado de calçados, devoluções são realizadas após a entrada e registro das

mercadorias, aqui nada acrescenta, apenas, demonstra que o mercado de calçado segue a legislação pertinente a matéria. Quanto ao fato dos documentos se encontrarem registrados no livro de saídas, o autuado não fez prova ao teor do art. 123 do RPAF/99. E, por fim, mesmo que se aventasse a possibilidade da realização de uma diligência fiscal, a própria defesa a lança por terra ao assim se expressar, textualmente: “Situações, contudo, ocorrem, em que as devoluções são realizadas sem a escrituração das entradas, o que pode ter ocorrido no caso presente, posto que, consoante as mesmas notas, as devoluções tiveram como motivação, divergência entre os produtos entregue e o pedido e defeitos nas mercadorias.” (fl. 170). Pergunto: como pode emitir nota fiscal de devolução sem uma efetiva entrada? Portanto, as notas fiscais citadas são imprestáveis para provar a regularidade das citadas “devoluções”.

Por fim e apenas como observação, as referidas notas fiscais foram emitidas em dezembro de 2001, quando e logo após, a empresa solicitou seu pedido de baixa, a qual gerou a presente fiscalização.

Também foi questionado o cálculo do preço médio unitário. Da análise do levantamento fiscal, o mesmo foi realizado em conformidade com as determinações legais, ou seja, com base no art. 60, do RICMS/97.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 115484.0011/02-5 lavrado contra **TAMBA COMÉRCIO DE COUROS E DECORAÇÕES LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$132.976,75**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de agosto de 2003.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR