

**A. I. Nº** - 298922.0004/02-1  
**AUTUADO** - GINA MODAS E CONFECÇÕES LTDA.  
**AUTUANTE** - LUCIANA MATHIAS DE ALMEIDA  
**ORIGEM** - INFAZ IGUATEMI  
**INTERNET** - 04.11.03

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0434-02/03**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante auditoria de estoques em exercício aberto, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. O autuado deixou de apresentar os livros e documentos fiscais necessários à revisão fiscal, configurando o seu procedimento uma aceitação tácita do trabalho fiscal. 2. ARBITRAMENTO. LANÇAMENTO OU REGISTRO FICTÍCIO OU INEXATO NA ESCRITA FISCAL E CONTÁBIL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O arbitramento se justifica tendo em vista que restou comprovada a impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo pelos meios convencionais de fiscalização, em razão da falta de apresentação da documentação por ocasião da diligência revisora. Não acolhida a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 24/05/2002, para exigência de ICMS no valor de R\$ 86.991,80, em decorrência dos seguintes fatos:

1. Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$23.713,40, 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, correspondente ao período de 01/01 a 31/12/1999, conforme documentos às fls. 08 a 31.
2. Deixou de recolher o ICMS no valor de R\$ 63.094,01, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude de lançamento ou registro fictício ou inexato, na escrita fiscal-contábil, relativo aos exercícios de 2000 a 2001, conforme demonstrativos às fls. 170 a 171.

O sujeito passivo através de advogado legalmente constituído, em sua impugnação às fls. 113 a 124, após descrever as infrações que lhe foram imputadas, transcreveu o artigo 2º do RPAF/99, com o propósito de mostrar que o lançamento por conter vícios levará a decretação da sua nulidade, com base nas seguintes razões de defesa.

Com relação à infração 01, o defendente alega que existem erros no levantamento quantitativo, e demonstrou o seu entendimento acerca da sistemática de Auditoria de Estoques em exercício

fechado, dizendo que devem ser comparadas as quantidades constantes nos estoques com as entradas e as saídas, ou seja, que o estoque inicial + compras – estoque final corresponde às saídas teóricas que devem ser confrontadas com as saídas reais através de notas fiscais, e que caso as saídas efetivas fossem menores, ocorreria venda de mercadorias sem a emissão de nota fiscal, e caso as saídas efetivas fossem maiores, seria considerado como entradas de mercadorias sem documentação fiscal.

Diz que é comum erros em auditoria de estoques por parte de prepostos fiscais, e que os valores apurados no trabalho fiscal não refletem a realidade, não guardam a menor proporcionalidade com as dimensões do estabelecimento autuado, e que em razão dos equívocos no levantamento, não pode ser considerado, tornando necessário esclarecer as obscuridades existentes na autuação, trazendo ao PAF o seu levantamento para contraditar o trabalho fiscal (docs. fls. 129 a 160).

Transcreveu as ementas de julgamentos através da Resolução JJF nº 2.505/98 e Acórdão CJF nº 0092/99, nos quais foram decididos pela improcedência e redução do débito após o refazimento dos cálculos.

Por conta disso, assevera que de acordo com o seu demonstrativo de estoque não havia motivo para a autuação, citando o entendimento de renomado professor de direito tributário sobre ato administrativo sem motivação, e a jurisprudência no âmbito judicial sobre tributação com base em presunção.

Quanto ao débito relativo à infração 02, apurado através de arbitramento da base de cálculo, o defendente aduz que a autuação equivocou-se em arbitrar a base de cálculo, dizendo que dispunha de documentação e elementos suficientes para aplicar os roteiros normais de fiscalização, os quais, foram colocados à disposição da autuante.

Considera a autuação desprovida de fundamentação por entender que o indicio de sonegação apontado referente a utilização de códigos diferentes nas saídas dos produtos, para a sua validade seria necessário a realização do levantamento quantitativo de estoques.

Protesta a acusação de que existem lançamentos fictícios ou falsos nos seus livros fiscais, argumentando que o imposto em questão foi recolhido com base nos valores acumulados no equipamento eletrônico, e que não existiu erros que alterassem esses valores, pois os consumidores não recebem documentos fiscais com valores diferentes dos que tenham efetivamente pagos.

Fez referência a jurisprudência do STF, RTJ e o entendimento de renomado tributarista de que o auto de infração sem motivação é um ato administrativo nulo, e também a jurisprudência do CONSEF através dos Acórdãos CJF nº 0001/99 (Recurso de Ofício), CJF nº 0070-12/02 e CJF nº 0146-11/02.

Ressalta os casos em que o arbitramento da base de cálculo é adotado, quais sejam: quando não são prestados os esclarecimentos necessários ao Fisco, ou quando os seus registros contábeis e fiscais não mereçam fé; não possui escrituração contábil/fiscal; ou as possui, mas eivadas de vícios que comprometem a credibilidade; ou ainda, quando o contribuinte possui todas as escritas em ordem mas, nega-se a fornecê-las para o fisco.

Por fim, requer a nulidade da autuação, ou caso contrário, a improcedência do lançamento tributário que resultou no presente Auto de Infração.

A autuante em sua informação fiscal às fls. 163 a 164, ao analisar os argumentos defensivos da infração 01, esclarece que a realização de levantamento quantitativo através do Sistema de Auditoria

de Estoques – SAFA torna-se praticamente impossível a ocorrência de erros como os alegados pelo autuado, em virtude do cotejamento das notas fiscais de entradas e de saídas ou dos cupons fiscais através das fitas detalhe que é feito item a item, sem nenhuma margem de erro. Ressalta que foram fornecidas ao autuado cópias de todos os levantamentos e demonstrativos, e que o autuado teve todas as condições de confrontar os dados dos levantamentos com os documentos fiscais utilizados. Não acatou o demonstrativo acostado aos autos pelo autuado, sob o fundamento de que o mesmo trata-se de um rabisco de demonstrativo, confuso e de forma genérica, não original, através da indicação de notas fiscais ou grupos de notas fiscais abrangendo o período de um ano.

No tocante a infração 02, a autuante esclarece o motivo que levou a adotar o arbitramento, qual seja: que ao tentar desenvolver o trabalho de auditoria de estoques, verificou nos exercícios de 2000 e 2001, que o contribuinte ao escriturar as notas fiscais de entradas e o livro de inventário, bem como ao registrar as mercadorias no ECF, utilizou códigos diferentes para o mesmo produto, impedindo-lhe de apurar a real base de cálculo do imposto. Para comprovar as suas alegações a autuante informa que às fls. 47 a 109 encontram-se as provas documentais da total impossibilidade de apurar a real base de cálculo dos produtos selecionados.

Conclui pela manutenção total de sua ação fiscal.

Em 15/08/2002 o processo foi baixado em diligência à Infaz de origem para que a autuante procedesse a revisão do trabalho fiscal adotando os critérios estabelecidos na Orientação Normativa nº 01/2002, do Comitê Tributário, cujo funcionário apresentou à fl. 168 o resultado da revisão fiscal, informando que o contribuinte tem direito a um crédito no valor de R\$5.301,17 relativo ao exercício de 1999, reduzindo a infração 01 para a cifra de R\$18.412,23. Com relação a infração 02, a autuante manteve o débito apurado em razão de já terem sido considerados no cálculo do arbitramento os créditos fiscais nos valores de R\$16.207,00 e R\$5.135,21, para os exercícios de 2000 e 2001, conforme demonstrativos às fls. 169 a 171.

Em face dos novos elementos acostados aos autos por ocasião da informação fiscal, o contribuinte autuado foi intimado se pronunciar sobre eles, e não acatou o resultado da revisão fiscal procedida pela autuante, tendo interposto novo recurso às fls. 176 a 181, ressaltando que havia solicitado revisão fiscal por fiscal estranho ao feito para que realizasse novo levantamento quantitativo.

Em seguida, reiterou seus argumentos anteriores pela existência de equívocos no levantamento quantitativo elaborado pela autuante, e por falta de motivação para a adoção do arbitramento.

A autuante, por seu turno, em nova informação fiscal mantém o resultado de sua revisão fiscal, frisando que o autuado não apresentou nenhum fato novo que ensejasse uma contestação.

Diante da controvérsia entre os documentos e levantamentos que fundamentam a acusação fiscal, esta Junta decidiu na Pauta Suplementar do dia 22/05/2003 encaminhar o PAF para realização de revisão fiscal pela ASTEC/CONSEF, cujo funcionário fiscal encarregado para esse trabalho em seu PARECER nº 0162/2003 (docs. fls. 187 a 189) para cumprimento da diligência solicitada, informou que se dirigiu ao endereço na Avenida ACM, 148, Shopping Iguatemi, segundo piso, Loja 16, e não localizou a empresa no referido endereço. Informou ainda que consta no Sistema de Informações da Administração Tributária (SIDAT) que o estabelecimento autuado encontra-se com sua situação “SUSPENSA P/BXA/REGULAR” desde 13/11/2001 (docs. fls. 195 a 198). Além disso, disse que foram também intimados os advogados Juvenal Gomes de Oliveira (OAB/BA nº 14.520) e Eduardo Luis de Matos Veja (OAB/BA nº 16.339) a apresentarem a documentação fiscal necessária para conferência do levantamento quantitativo (infração 01), bem como, fosse apresentada a demonstração do controle

de estoque e a coerência dos códigos dos produtos comercializados em relação aos seus estoques (infração 02), não sendo atendido pelos mesmos (docs. fls. 190 a 194).

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigência de ICMS decorrente de omissão de saídas apurada através de auditoria de estoques relativa ao exercício de 1999 (infração 01); e por meio de arbitramento da base de cálculo dos exercícios de 2000 e 2001 (infração 02).

Inicialmente rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo sujeito passivo, uma vez que o Auto de Infração não contém nenhum vício, pois preenche todas as formalidades legais previstas, não ensejando qualquer violação ao devido processo legal, a ampla defesa e ao contraditório, haja vista que o débito apurado encontra-se devidamente demonstrado nos autos, e foi motivado pela constatação de omissão de saídas no ano de 1999 através de auditoria de estoques, e pela impossibilidade de determinação da base de cálculo dos exercícios de 2000 e 2001, em razão de escrituração de notas fiscais de entradas, do livro de inventário, e registro de mercadorias no ECF, com utilização de códigos diferentes para o mesmo produto, cujo contribuinte defendeu-se de forma regular, não ocorrendo em momento algum qualquer impedimento a ampla defesa e ao contraditório. Além disso, o processo foi encaminhado para revisão fiscal visando dirimir a controvérsia entre a autuação e as razões de defesa, e o patrono do autuado não atendeu às intimações constantes às fls. 190 a 194 para apresentação de documentos e esclarecimentos sobre seus argumentos defensivos, além do fato de ter sido regularmente cientificado em 04/09/03 sobre o resultado da revisão fiscal. Assim, a preliminar de nulidade argüida pelo sujeito passivo deve ser rejeitada, por não se enquadrar em nenhum dos incisos do artigo 18, do RPAF/99.

Quanto ao mérito, na análise das peças processuais, observo o seguinte.

Infração 01 – o débito deste item foi apurado através de auditoria de estoques e refere-se a omissão de saídas de 1.691 BOLSAS, diferença essa que foi apurada tomando por base a diferença entre as saídas reais (estoque inicial mais entradas menos estoque final) para as saídas com notas fiscais, cujo levantamento encontra-se demonstrado analiticamente, com a discriminação da cada documento fiscal utilizado, conforme Auditoria de Estoques, Demonstrativo do Preço Unitário Médio, Levantamento das Entradas e das Saídas, Demonstrativo do Cálculo das Omissões (docs. fls. 08 a 31). Considero que o autuado não elidiu este item da autuação, uma vez que para refutar o referido trabalho fiscal de modo válido seria necessário que fosse apontado qual o documento fiscal que foi consignado indevidamente, ou o que não foi computado, ou ainda, se fosse o caso, apresentar outro levantamento obedecendo a mesma metodologia adotada pela autuante para que fosse comparado com o trabalho fiscal.

Os demonstrativos acostados aos autos pelo autuado às fls. 129 a 160 não podem ser aceitos, visto que não se trata de um controle fiscal previsto no RICMS, cujos dados de saídas apresentados impossibilita a confrontação com os dados do levantamento da autuante, ressaltando-se que o processo foi objeto de diligência para à vista dos respectivos documentos fiscais e o Registro de Inventário, proceder a conferência das quantidades consignadas nos levantamentos e demonstrativos que instruem a ação fiscal (docs. fls. 07 a 31), em confronto com as quantidades constantes nos documentos trazidos aos autos pelo autuado, constantes às fls. 129 a 160. Além do mais, o contribuinte, na pessoa de seu advogado, após regularmente intimado deixou de apresentar os documentos fiscais solicitados na revisão fiscal necessários ao deslinde da questão.

Portanto, restando evidenciada na auditoria de estoques a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, essa situação, ou seja, a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante auditoria de estoques em exercício fechado, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível, cujo débito foi calculado corretamente com base na Portaria nº 445/98.

Quanto ao crédito fiscal no valor de R\$ 5.301,17, calculado com base a Orientação Normativa nº 01/2002, do Comitê Tributário, conforme documento à fl. 169, observo que o contribuinte não tem direito ao referido crédito fiscal, visto que no exercício de 1999 o estabelecimento se encontrava enquadrado na condição de contribuinte com apuração do ICMS pelo regime normal. Por isso, subsiste integralmente a infração.

Infração 02 – refere-se a exigência fiscal apurada por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude de lançamento ou registro fictício ou inexato, na escrita fiscal-contábil, relativo aos exercícios de 2000 a 2001, conforme demonstrativos às fls. 170 a 171.

Na análise dos documentos que instruem a autuação, verifica-se que a adoção do arbitramento se justificou, na medida em que foi constatada a escrituração das mercadorias nas notas fiscais de entrada e no livro de inventário, bem como no ECF, utilizando códigos diferentes para o mesmo produto, conforme documentos às fls. 47 a 109.

Contudo, o entendimento dos órgãos julgadores no âmbito do CONSEF é no sentido de que somente deve ser adotado o arbitramento quando a escrita do contribuinte se tornar imprestável para adoção dos roteiros de fiscalização, notadamente o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

Nesse passo, e para evitar futura alegação de que não foi cumprido o devido processo legal, esta junta, na Pauta Suplementar do dia 22/05/2003, converteu o processo em diligência para revisão fiscal, no sentido de, após verificar se houve escrituração das notas fiscais de entradas, do livro Registro de Inventário, e registro no ECF, de mercadorias com utilização de códigos diferentes para o mesmo produto nos exercícios de 2000 e 2001, informar, justificando, se a fiscalização tinha a possibilidade de adotar outro procedimento de fiscalização para apuração de montante da base de cálculo dos períodos citados, notadamente o levantamento quantitativo de estoques, ao invés de aplicar o arbitramento.

Considerando que o patrono do autuado não atendeu às intimações expedidas pelo revisor fiscal constantes às fls. 190 a 194, e também não se manifestou sobre o resultado da diligência constante no Parecer ASTEC/CONSEF nº 0162/2003 (docs. fls. 187 a 189, e 201), considero o seu silêncio como uma aceitação tácita do referido Parecer.

Nestas circunstâncias, o procedimento da autuação em adotar o arbitramento está justificado, o que torna descabida a arguição de nulidade deste item da autuação, por não se enquadrar no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99.

Quanto a concessão dos créditos fiscais previstos na Lei nº 8.534/02, mesmo estando enquadrado no regime do SIMBAHIA, na condição de empresa de pequeno porte, nos anos de 2000 e 2001, não é devida tal concessão neste caso, tendo em vista que nos Demonstrativos do Arbitramento da Base de Cálculo constantes às fls. 170 e 171, já foram concedidos os créditos fiscais sobre as entradas, nos valores de R\$16.207,00 e R\$5.135,21 (valores corrigidos), respectivamente para os exercícios de 2000 e 2001.

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo sujeito passivo, no tocante a infração 02, e no mérito, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298922.0004/02-1**, lavrado contra **GINA MODAS E CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 86.991,80**, sendo R\$ 61.184,68, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre R\$23.713,40 e de 100% sobre R\$ 37.471,28, previstas no artigo 42, incisos II e IV, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e mais R\$ 25.807,12, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, inciso IV, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de outubro de 2003.

FERNANDO A. B. DE ARAÚJO - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BACELAR – RELATOR

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – JULGADOR