

PROCESSO - A. I. Nº 207158.0011/02-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - INFANTIL MODAS LTDA.
RECURSO - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS
ORIGEM - INFAC BONOCÔ
INTERNET - 09/09/2005

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0295-11/05

EMENTA: ICMS. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Representação proposta com base no art. 119, § 1º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), tendo em vista a inadequação do levantamento quantitativo de estoques à escrituração do contribuinte. Representação **ACOLHIDA**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Representação da PGE/PROFIS encaminhada pela Procuradoria Geral do Estado, mediante despacho do Procurador Chefe Dr. Jamil Cabús Neto (fl. 260), acolhendo o Parecer exarado pelas Dras. Paula Gonçalves Morris Matos e Verônica S. de Novaes e ratificado pela Dra. Leila Von Söhsten Ramalho, no exercício do controle da legalidade, com supedâneo no artigo 119, § 1º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e no artigo 114, § 1º, do RPAF/99, propondo que seja declarada a nulidade do Auto de Infração em epígrafe.

As ilustres representantes da PGE/PROFIS, Dras. Paula Gonçalves Morris Matos e Verônica S. de Novaes, com fundamento em Parecer exarado pelo auditor fiscal Ricardo de Carvalho Rêgo (fls. 244 a 251) e em resposta ao pedido formulado pelo autuado (fls. 236 a 242), apresentaram os seguintes argumentos:

1. a assessoria técnica da PGE/PROFIS apontou equívocos na realização do procedimento fiscalizatório que, se não corrigidos, darão azo, em um segundo momento, à declaração judicial de nulidade do Auto de Infração;
2. a assessoria técnica concluiu que “*pela impossibilidade de realização de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, tal qual como levada à cabo pela fiscal autuante*”, ante a “*inapropriada escrituração fiscal da empresa autuado, posto que registravam expressões imprecisas e genéricas como ‘Saldo Promoção Diversos’ e ‘Sapatos Promoção Diversos’, assim como a redução em um único item, como, exemplificadamente, calçados, de diversas espécies de mercadorias*”;
3. “*é suficiente a escrituração inadequada em tão somente uma das fontes de pesquisa do roteiro de auditoria de estoques – Livro de Registro de Inventário; notas fiscais de entradas; notas fiscais de saídas e cupons fiscais de saídas – para que se torne impossível o levantamento quantitativo por espécies de mercadorias, como ocorreu no caso em testilha*”;
4. a autuante não teve acesso a algumas das notas fiscais de saídas e cupons fiscais referentes a ambos os exercícios fiscalizados e, ante a sua ausência, “*procedeu, de forma inadequada, à redução do respectivo valor vinculado a tais documentos, da base de cálculo omitida em cada exercício, conforme cálculo apresentado no Parecer técnico supra referido, comprometendo, consequentemente, toda a ação fiscal realizada*”;
5. o uso, pelo autuado, de expressões genéricas e imprecisas inviabilizou a realização de levantamento quantitativo por gênero de mercadorias, “*posto que a utilização de tais*

expressões quedou por impedir o conhecimento acerca do próprio gênero de mercadorias a que elas faziam referência”;

6. os erros acima apontados não são passíveis de correção, maculando todo o lançamento, razão pela qual representam a este CONSEF, a fim de que seja declarado nulo este Auto de Infração.

Por sua vez a ilustre procuradora Dra. Leila Von Söhsten Ramalho acompanhou a Representação apresentada, ressaltando, entretanto:

1. que “*seja programada nova ação fiscal, para os mesmos exercícios de 1997 e 1998, oportunidade em que o Auditor Fiscal designado para tanto poderá colocar outro roteiro de auditoria (que não o levantamento quantitativo de estoques) em prática, se for o caso, inclusive, poderá, também, analisar se a falta de apresentação de notas fiscais de saídas e de cupons fiscais (se isto se repetir) daria ensejo, ou não, à aplicação do arbitramento da base de cálculo”;*
2. que “*nenhum óbice há a que contribuinte seja novamente fiscalizado e, aplicando-se outro roteiro de auditoria, autuado em relação aos referidos exercícios de 1997 e 1998, uma vez que não se operaria, in casu, a decadência, pois a hipótese seria de incidência do quanto previsto no [artigo] 173, II, do CTN, no sentido de que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados ‘da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado’”;*
3. que se o CONSEF decidir pela nulidade da autuação, que os autos devem ser remetidos à INFRAZ de origem, para arquivamento, “*com a expressa anotação no sentido de ser possível submeter o contribuinte, novamente, a uma fiscalização relativa ao mesmo período, devendo, neste caso, ser extraída cópia integral do presente PAF, a fim de instruir o novo Auto de Infração que eventualmente venha a ser lavrado”.*

VOTO

A fim de analisar melhor a representação apresentada pela PGE/PROFIS, faz-se necessária uma análise aprofundada dos elementos constantes dos autos.

Verifico que o levantamento quantitativo de estoques, objeto desta autuação, foi realizado por gênero de mercadorias, as quais foram agrupadas em apenas quatro itens - “Calçados Diversos”, “Bolsas”, “Carteiras” e “Cintos” - tendo em vista que:

1. segundo a autuante (fls. 92 a 94) –
 - a.os produtos “Sapatos” e “Sandálias” foram reunidos no item “Calçados Diversos” para não prejudicar o contribuinte, já que ele passou a utilizar, no livro Registro de Inventário de 1998 (fls. 51 a 55), o nome “Calçados”, para designar aquelas mercadorias;
 - b.todos os produtos comercializados pelo autuado foram levantados “e assim o contribuinte não correu o risco de ter o seu valor de saída sem notas fiscais aumentado com o conseqüente aumento da sua omissão de saídas”;
 - c.contagem e classificação das mercadorias obedeceram às descrições que constam na declaração do autuado (fl. 91), nos cupons e notas fiscais e nos livros de sua escrituração;
2. segundo o diligente da ASTEC (Parecer nº 0009/2004 – fls. 121 a 124) –
 - a.os estoques iniciais e finais dos exercícios fiscalizados, foram escriturados no Livro Registro de Inventário, em sua quase totalidade por espécie de mercadorias, com seus respectivos códigos, exceto os registros genéricos lançados sob o título “Saldo Promoção Diversos”;

- b.no exercício de 1998, entretanto, as espécies “Sapatos”, “Sandálias” e “Tamancos” foram agrupados pelo contribuinte no gênero “Calçados”, *“promovendo, desse modo, uma descontinuidade na nomenclatura das mercadorias comercializadas”*;
- c.constam, nas notas fiscais de entradas, as discriminações das mercadorias com os seus respectivos códigos individualizados, ou seja, *“pelas notas fiscais de entradas é possível segregar tanto por fabricante, como por espécie de mercadorias”*;
- d.quanto às notas fiscais série D-1, algumas contêm a discriminação completa das mercadorias, enquanto que, em muitas outras, foram omitidos os códigos de referência e foi indicado o termo genérico “Promoção”, *“fragilizando, desse modo, a uniformidade imprescindível na quantificação das efetivas movimentações de cada espécie”*;
- e.todos os cupons fiscais foram emitidos com códigos referentes a seis agrupamentos de espécies de mercadorias (sapatos, sandálias, bolsas, carteiras, cintos e acessórios), os quais foram utilizados pela autuante, com exceção das “Sandálias” que foram aglutinadas com “Sapatos” no item “Calçados Diversos” e dos “Acessórios”, que não foram incluídos no levantamento fiscal;
- f. na forma em que foram emitidos os cupons e as notas fiscais, sem a coincidência indispensável na denominação das mercadorias, restou impossível a realização do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, somente sendo viável o levantamento por gênero, *“como efetuara o autuante, mantendo o agrupamento de itens adotado pelo autuado em seus cupons fiscais”*.

O autuado, em suas diversas manifestações (fls. 61 a 67, 160 a 162 e 189 a 194) alegou que a autuante deveria ter desmembrado o item “Calçados Diversos” em Sandálias, Chinelos, Tamancos, Sapatos e Tênis; que, em seus documentos fiscais de saídas, estão perfeitamente discriminados os códigos das mercadorias, sendo: 001 para Sapatos; 002 para Sandálias; 003 para Bolsas; 004 para Carteiras; 005 para Cintos e 006 para Acessórios; e que “mesmo eventuais incorreções nas notas fiscais, sejam de entradas ou de saídas, que impossibilitasse a perfeita identificação das mercadorias, ensejaria, tão somente, a desconsideração do respectivo documento para fins da contagem”.

Ocorre que, analisando os documentos juntados ao PAF (fls. 31 a 57 e 108 a 112), verifico que, no livro Registro de Inventário, foi escruturado o seguinte:

1. no estoque referente a 31/12/96 – o contribuinte indicou a existência apenas de Bolsas, Cintos, Sapatos e Sandálias, com seus respectivos códigos de referência, não havendo menção a Acessórios, Chinelos, Tamancos e Tênis, o que, salvo prova em contrário, significa dizer que não existiam no momento da contagem física do estoque;
2. no estoque relativo a 31/12/97 – o sujeito passivo mencionou a existência de Bolsas, Carteiras, Cintos e Sapatos, com seus respectivos códigos de referência, não havendo menção a Acessórios, Chinelos, Tamancos, Sandálias e Tênis, o que, salvo prova em contrário, significa dizer que não existiam no momento da contagem física do estoque;
3. no estoque referente a 31/12/98 – o autuado indicou a existência tão-somente de Bolsas e Calçados, com seus respectivos códigos de referência, não havendo nenhuma menção a Acessórios, Chinelos, Tamancos, Sandálias e Tênis, o que, em princípio, significa dizer que não existiam no momento da contagem física do estoque.

Nas notas fiscais de entradas (fls. 73 a 86) consta a discriminação dos produtos como Sandálias, Calçados, Sapatos, Bolsas, Porta-Notas, a marca do calçado sem nenhuma indicação do tipo e, além disso, a codificação ali mencionada não possui nenhuma correlação com a codificação lançada no livro Registro de Inventário.

Nos cupons fiscais de vendas (fls. 71 e 128 a 139) os produtos são indicados pelos códigos e pela discriminação, conforme relatado pelo autuado: 001 para Sapatos; 002 para Sandálias; 003 para Bolsas; 004 para Carteiras; 005 para Cintos e 006 para Acessórios, não havendo nenhum código de referência a individualizar as mercadorias vendidas.

Nas notas fiscais série D-1 (fls. 140 a 148) as mercadorias são discriminadas como Sapatos, Sandálias, Tamancos, Mochila, sem nenhum tipo de código de referência.

Pelo relato acima, não resta nenhuma dúvida de que, no presente caso, teria sido impossível a realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, considerando que as codificações dos produtos no livro Registro de Inventário são diferentes daquelas constantes nos documentos fiscais de entradas e que não há codificação das mercadorias nas notas e cupons fiscais de vendas. Resta ser analisado se poderia ser feito o levantamento de estoques por gênero, nos moldes em que foi realizado nesta autuação.

De acordo com o disposto no artigo 3º, inciso III, da Portaria nº 445/98, “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 a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins”.

Quanto ao item “Calçados Diversos”, entendo que, no exercício de 1997, teria sido possível ao preposto fiscal separá-lo em, pelo menos, duas mercadorias: sapatos e sandálias, considerando estoque zero quando não houvesse indicação do produto no livro Registro de Inventário da mercadoria, como é o caso de Sandálias em 31/12/97, e, portanto, considero que deve ser declarada a nulidade daquele item do levantamento fiscal.

Relativamente ao exercício de 1998, o próprio contribuinte reconheceu que somente havia cinco grupos de mercadorias em seus cupons fiscais - 001 para Sapatos; 002 para Sandálias; 003 para Bolsas; 004 para Carteiras; 005 para Cintos e 006 para Acessórios - não havendo ali nenhuma referência a vendas de Tamancos, Tênis e Chinelo, e, consequentemente, o levantamento fiscal deveria ter reunido apenas os produtos “Sapatos” e “Sandálias” sob a denominação de “Calçados”, seguindo a nomenclatura adotada pelo autuado nos cupons fiscais e no livro Registro de Inventário. Como, pelos demonstrativos elaborados pela autuante, não ficou demonstrado quais teriam sido as mercadorias englobadas no item “Calçados Diversos” gerando uma incerteza no lançamento e, portanto, o cerceamento do direito de defesa do autuado, concluo pela nulidade do item “Calçados Diversos” também no exercício de 1998.

Em relação aos itens “Bolsas”, “Carteiras e “Cintos”, nos exercícios de 1997 e 1998, não foram objeto de aglutinação de mercadorias com características diversas e, inclusive, não foram objeto de impugnação específica pelo autuado. Considero, nesse caso, que, não havendo possibilidade de discriminação por marca e por referência, em decorrência de equívocos na escrituração do próprio contribuinte, é perfeitamente legal o agrupamento de “Bolsas”, “Carteiras” e “Cintos”, da forma como foi realizada neste lançamento, entretanto, constato que o contribuinte deixou de entregar à fiscalização uma quantidade considerável de documentos fiscais de saídas, razão pela qual a autuante resolveu deduzir, da base de cálculo apurada, os valores de R\$51.430,56 e R\$69.333,46, referentes aos exercícios de 1997 e 1998, representando nada menos que 37,79% e 50,85%, respectivamente, da omissão de saídas de mercadorias apontada no Auto de Infração. Sendo assim, concordo que o roteiro de levantamento quantitativo de estoques não era o procedimento fiscal mais adequado a ser aplicado no período fiscalizado e, por isso, concluo pela nulidade também dos mencionados itens do levantamento fiscal, havendo mesmo a hipótese da necessidade de realização do arbitramento da base de cálculo do imposto, a depender da análise da documentação não apresentada, em relação ao total escriturado pelo contribuinte em seus livros fiscais.

Represento, entretanto, à autoridade fazendária, nos termos do artigo 156, do RPAF/99, para que determine a instauração de novo procedimento fiscal nos exercícios de 1997 e 1998, a salvo de equívocos, chamando a atenção para as recomendações da PGE/PROFIS, no sentido de que:

1. seja analisada a possibilidade de aplicação de outros roteiros de auditoria, inclusive de arbitramento da base de cálculo do ICMS;
2. *“nenhum óbice há a que contribuinte seja novamente fiscalizado e, aplicando-se outro roteiro de auditoria, autuado em relação aos referidos exercícios de 1997 e 1998, uma vez que não se operaria, in casu, a decadência, pois a hipótese seria de incidência do quanto previsto no [artigo] 173, II, do CTN, no sentido de que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados ‘da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado’”;*
3. os autos sejam remetidos à INFRAZ de origem, para arquivamento, *“com a expressa anotação no sentido de ser possível submeter o contribuinte, novamente, a uma fiscalização relativa ao mesmo período, devendo, neste caso, ser extraída cópia integral do presente PAF, a fim de instruir o novo Auto de Infração que eventualmente venha a ser lavrado”.*

Em face do acima exposto, voto pelo ACOLHIMENTO da representação, para declarar NULO o presente Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **ACOLHER** a representação proposta, devendo a autoridade fazendária atentar para a determinação da renovação do procedimento fiscal na forma acima destacada.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2005.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

CLAÚDIA MAGALHÃES GUERRA - REPR. DA PGE/PROFIS