

A. I. N° - 159760.0001/04-0
AUTUADO - SUPERLENTE COMÉRCIO DE LENTES E ÓCULOS LTDA.
AUTUANTE - OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA
ORIGEM - INFAZ BONOCO
INTERNET - 29/09/05

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0047-05/05

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** 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. Após ajustes feitos por fiscal estranho ao feito houve diminuição do imposto originalmente exigido. **b)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS AINDA FISICAMENTE EM ESTOQUE. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Infração não contestada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/9/2004, exige o tributo no valor de R\$79.145,62 acrescido das multas de 70% e 60%, em decorrência da:

1. Falta de recolhimento do ICMS constatado pelas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de saídas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (1999 e 2000) – R\$79.138,32;
2. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita fiscal de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (exercícios de 1999 e 2000) - R\$7,30.

O autuado impugnou o lançamento fiscal através de advogado (fls. 220/232), afirmando, inicialmente, que não existia qualquer diferença de saída de mercadoria, conforme apurou a fiscalização. Entendeu que a autuante havia abandonado a realidade dos fatos e realizou uma contagem física de forma inadequada, pois, conforme consignado no Termo de Encerramento da Fiscalização, houve generalização das mercadorias, quando, em verdade, a empresa obedece às normas de higiene e critérios necessários a não contaminação do produto “lente de contato”, ou seja, as adquire lacradas em caixa e assim as vende.

Informou que, no início do procedimento fiscal, foi intimado a demonstrar a forma de comercialização do citado produto, ocasião que informou que este tipo de lente não é vendido em pares e sim em caixas, como adquiridos, ou seja, compra unidade e vende unidade, quer seja

unidade par ou unidade caixa. Assim, a fiscalização ao transformar as embalagens caixas em pares impossibilitou a sua contagem, o que implicou em somatório equivocado, não seguido o que estabelece a instrução Normativa nº 310/90 e o roteiro de auditoria AUDIF- 207.

Nos demais itens levantados existem erros de contagem, conforme demonstrativo que disse ser parte da defesa.

Após estes esclarecimentos, entendeu que a autuação era nula por estar fundamentada em presunção e não em fato (por ter utilizado modo inadequado de contagem das quantidades do produto). Conseqüentemente, em desconformidade com a norma regulamentar, sem base legal, dificultando o entendimento do contribuinte do seu resultado e, portanto eivada de erros e vícios insanáveis. Para fundamentar seu argumento, citou trecho de obra de Hely Lopes Meirelles e Acórdão nº 0883/99, da 4ª JFJ deste Colegiado.

Prosseguindo com sua argumentação, afirmou, novamente, que o ICMS ora exigido foi apurado de maneira imprecisa, sem comprovação das reais omissões de saídas e que sua base de cálculo havia sido apurada de forma incompleta por não contemplar todos os documentos utilizados no período da apuração do preço médio unitário, contrariando as determinações do art. 60, II, “a”, do RICMS/97.

Entendeu, em seguida, que todos os dispositivos legais ditos infringidos não se coadunavam com a situação apresentada já que a ele não eram afetos, tendo em vista a regularidade do pagamento do imposto, quando devido, e que mantinha emissões regulares de documentos fiscais.

Utilizando-se do título “Suporte Fático”, definiu fato gerador do imposto conforme art. 114, do CTN, e que, pelas determinações estabelecidas no art. 1º, I, da Lei nº 7.014/96 não houve saídas de mercadorias sem documentação fiscal, pois o levantamento realizado estava truncado. Utilizando-se do art. 180, do RPAF/99 e do art. 332, do CPC, reafirmou que o levantamento fiscal não produziu prova legal, pois deixou de apresentar a verdade dos fatos. Tornou a insistir no que considerou erro da apuração das quantidades da mercadoria “lentes de contato”, juntando, por amostragem, documentos fiscais.

Com o título de “Mérito”, discorreu, inicialmente, sobre o surgimento da obrigação do pagamento do imposto, para reafirmar o que já havia exposto quando atacou a imputação sobre o título “Suporte Fático”. Observou que um levantamento de estoque físico e por espécie de mercadorias não poderia ser constituído sem que houvesse exatidão no somatório do seu resultado.

Elaborou levantamentos (fls. 240 e 251/252) onde apresentou entradas da mercadoria “lentes de contato” em quantidade inferiores as apuradas pela fiscalização e apensou, aos autos, cópias de notas e cupons fiscais de saídas.

Requeru, por fim, a nulidade ou a improcedência do lançamento fiscal.

A autuante, em sua informação fiscal (fl. 288/291), entendeu que a defesa, ao se restringir a impugnar o quantitativo da mercadoria “lentes de contato”, tentou desviar a atenção do fato de que no levantamento fiscal foram arroladas diversas outras mercadorias, que citou, além de ter sido detectada a falta de recolhimento do imposto por substituição tributária.

Quanto à mercadoria impugnada, informou que a empresa escriturou o seu livro Registro de Inventário - LRI de 1998 a 2001 em desconformidade com a norma tributária, pois não a discriminou por modelo, nem por preço diferenciado, mas por gênero, atribuindo a ele preço único, conforme restava comprovado pelas cópias do citado livro anexadas às fls. 17/20 do PAF e previamente informado no corpo do Auto de Infração. Tais especificações somente constam nas notas fiscais de entradas e de saídas. Desta forma, criou embaraço à fiscalização, que teve de agrupar a mercadoria por gênero, obedecendo rigorosamente os critérios legais.

Quanto às compras e vendas das lentes de contatos de fato são comercializadas por “caixa”, entretanto a escrituração dos estoques foi feita por par nos exercícios de 1998 e 1999 e por unidade e caixa no exercício de 2000. Nesta circunstância, teve de reduzir as quantidades à menor medida de contagem utilizada pela empresa para obter um levantamento sem desvio. Por isto intimou o autuado para informar a quantidade exata de pares de lentes contidas em cada embalagem comercializada, por marca e modelo (fl. 10 dos autos). Em resposta (fl. 11), foram esclarecidas as quantidades, por embalagem, e ainda que existiam embalagens com uma unidade. Como no LRI os estoques estão por pares e nas saídas e entradas por caixa e kits, ou unidades, para não desclassificar o citado livro, procedeu à contagem de estoque utilizando a menor unidade de mensuração registrada no LRI, ou seja, pares. Exemplificou esta colocação feita e demonstrou que, quando a nota fiscal não explicitava a quantidade de pares na embalagem somente indicando unidade, considerou esta unidade como meio par.

Quanto o preço médio unitário da mercadoria, o mesmo foi rigorosamente calculado nos termos da legislação vigente, utilizando-se todos os documentos fiscais pertinentes às saídas de cada item no último mês de comercialização.

Ratificou o procedimento fiscal, uma vez que o impugnante não contestou os demais itens levantados.

Na fase de instrução processual, os autos foram submetidos à apreciação dos componentes da 4ª JJE, que após discussão, e contestação exclusiva do item “lente de contato”, decidiram enviá-lo à ASTEC/CONSEF (fl. 295), para que fossem adotados os seguintes procedimentos:

1. Intimasse o autuado para apresentar levantamento analítico contendo as entradas e saídas do produto lente de contato referente aos exercícios objeto da autuação, bem como de um demonstrativo sintético, com as quantidades inventariadas no início e final do exercício e das entradas e saídas, em que ficasse comprovado não ter havido omissão do referido produto;
2. De posse dos levantamentos acima, efetuasse um confronto com os elaborados pelo autuante, com a finalidade de identificar eventual omissão.
3. constatada qualquer irregularidade, refizesse o levantamento fiscal.

Foi aberto prazo de dez dias ao sujeito passivo para que, querendo, se manifestasse.

Revisor fiscal, através do parecer ASTEC nº 0061/2005 (fls. 298/299), após analisar os levantamentos analíticos e sintéticos apresentados pelo impugnante, bem como de toda a documentação da empresa, refez o levantamento fiscal, quando apresentou o valor do ICMS exigido para o exercício de 1999 de R\$21.081,92 e para o exercício de 2000 no valor de R\$51.522,73.

Autuado e autuante foram chamados para tomar conhecimento da diligência efetuada e dos novos demonstrativos de débito (fls. 480/482). A autuante não se manifestou. O autuado apresentou nova manifestação (fls. 483/488) aduzindo que, quando de sua impugnação inicial havia não somente alegado, mas, comprovado irregularidades no levantamento quantitativo no seu todo. Este fato levou este Colegiado a solicitar diligência fiscal, que embora realizado, não havia contemplado todas as mercadorias levantadas, somente “lente de contatos”, em completa dissonância com a boa técnica de fiscalização.

Prosseguindo, concordou com a diligência efetuada em relação à mercadoria “lente de contato”, pois o seu resultado provava diferenças de valores e quantidades em pequena monta. Entretanto, anteriormente, embora tenha demonstrado impropriedades no levantamento fiscal acerca das lentes de contato, também afirmou existir “erros e vícios” nos demais itens levantados, bem como nos valores de base de cálculo por não terem sido englobadas todas as saídas do mês básico para apuração, ou seja, dezembro de cada exercício fiscalizado.

Abordando como mérito da autuação, afirmou que, quanto ao produto “lentes de grau”, nas notas fiscais elas são discriminadas em unidades e pares. O levantamento tomou como medida “par”. Assim, eram necessárias que todas as entradas fossem transformadas em par para que não houvesse incorreção no levantamento. Em relação á mercadoria “produtos”, afirmou existir erros nas quantidades de entradas e saídas.

Diante de suas alegações, requereu nova revisão fiscal e juntou aos autos demonstrativos que entendeu capazes de modificar a imposição fiscal.

Requereu a procedência parcial da autuação.

VOTO

As preliminares de nulidade argüidas no presente processo se confundem com o mérito da questão impugnada. Por isto, inicialmente informo que não as acolho, em obediência ao art. 18, do RPAF/99 e as comento ao longo da decisão da lide.

A infração primeira do presente auto de infração exige ICMS apurado através de levantamento quantitativo dos estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Foi detectada a falta de seu recolhimento por diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, o das saídas.

Antes de adentrar na discussão da lide, cumpri observar que em um levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias é necessária a ocorrência de uma correlação da codificação ou da descrição das mesmas. Esta correlação deve ser feita através da nota fiscal de entrada, da nota fiscal ou cupom fiscal de saída e do inventário. Caso contrário, torna a auditoria inconsistente. Diante desta situação, o art. 3º, item III da Portaria nº 445/98 determina 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*. Ou seja, o levantamento quantidade deverá ser feito por gênero de mercadorias.

O autuado contestou a forma do levantamento fiscal, a entendo nula pelo fato de ter sido feita de forma que considerou genérica e não específica. Argüiu a nulidade do lançamento fiscal por esta questão, e, especificamente, somente contestou a mercadoria “lente de contato”, apresentando demonstrativo de entradas dos dois exercícios, já que para os demais itens (armações, óculos, lentes e produtos) apenas expressou que existiam erros de contagem, conforme demonstrativo que, embora afirmando estar anexando á defesa, não o fez, em completo desacordo com o art. 123, do RPAF/99.

A autuante, com base na documentação apresentada pela empresa, elaborou um levantamento fiscal, agrupando a mercadoria impugnada (lente de contato) por gênero, por ter constado, e provado conforme peças processuais, que embora o contribuinte (nos documentos fiscais de entradas e saídas) tenha especificado a marca e modelo da lente de contato, ao escriturar seu livro Registro de Inventário – LRI o fez por gênero, precisamente: em 1998 escriturou apenas “lentes de contato” (fl. 17), em 1999 e 2000: “lentes de contato” e “lentes de contato – kits” (fl. 18/19). Com esta prova, irrefutável nos autos, e diante das determinações legais que objetivam a apuração do imposto com a maior precisão possível, o levantamento quantitativo dos estoques em relação à citada mercadoria somente poderia ser realizado na forma apresentada pela autuante, não havendo, neste sentido, qualquer forma inadequada do procedimento fiscal.

Superada a questão da especificação das lentes de contato, outro argumento da defesa se pauta de que foi utilizada a contagem física dos estoques por unidade e não por caixa, conforme

comercializa, cerceando o seu direito de defesa. Mais uma vez tomo dos documentos fiscais e do LRI como base. No LRI estão anotadas as unidades em “unidades”, “pares” e caixa (fls. 17/19). Nas notas fiscais de entrada em unidades e caixas e de saídas em caixa (fls. 254/271). Visando não haver qualquer erro no quantitativo, a autuante, quando da fiscalização, solicitou ao contribuinte que discriminasse as exatas quantidades de pares de lentes de contato contidos nas embalagens por marca e modelo (fl. 10), o que foi feito (fl. 11), sendo que nesta informação foi discriminada, entre outras, embalagem com uma unidade. Na situação, existindo caixas com unidades em quantidades diversas (6, 30 e 1) e na forma como os registros fiscais da empresa estavam escriturados, não existe outra forma de contagem que não por unidade de pares.

No entanto, como foi percebido como o autuado não havia realizado um demonstrativo completo de suas razões de defesa, e já que havia questionamentos quanto as quantidades das lentes de contato, a 4ª JJF enviou os autos à ASTEC/CONSEF para haver saneamento da situação. Diligente fiscal solicitou ao sujeito passivo seus demonstrativos e documentos fiscais comprobatórios. Com toda esta documentação elaborou novos demonstrativos, ocasião em que a diferença de quantidades desta mercadoria passou de 349 e 320 para 15 e 151, nos exercícios de 1999 e 2000, respectivamente. O autuado manifestou-se, aceitando estas diferenças. Em vista disto, a situação foi sanada.

Após todas estas considerações, não têm pertinência as alegações de defesa de que a autuação estar baseada em presunção e não em fato e que não contemplou todos os documentos fiscais. Observo, ainda, que o trecho do Acórdão nº 0883/99, da 4ª JJF não serve como paradigma para elidir a presente.

No que tange ao preço médio unitário, este foi apurado, ao contrário do que afirmou o defendente, em conformidade com as determinações do art. 60, II, “a”, do RICMS/97.

Em vista do exposto, a auditoria foi realizada em perfeita obediência à norma regulamentar e os dispositivos legais indicados pela fiscalização se coadunam com a situação apresentada, não tendo pertinência à alegação de que ela não existiu pelo fato do contribuinte recolher regularmente o imposto, quando devido, e emitir regularmente documentos fiscais.

Após todo este saneamento, quando de sua última manifestação o autuado atacou o levantamento para as mercadorias lentes e produtos. Para a primeira, afirmou que, como a unidade de medida nas notas fiscais de aquisições constava unidade e par, elas deveriam ser transformadas em par para as entradas e saídas. E que para “produtos” havia “irregularidades das quantidades nos exercícios de 1999 e 2000 tanto para as entradas, como nas saídas”. Além do mais, para todos não haviam sido considerados, no cálculo do preço médio unitário, os documentos referentes ao mês de dezembro. Requereu nova diligência fiscal.

Ressalto, inicialmente, que tais argumentos deveriam ter sido trazidos aos autos deste o início e não apenas a afirmativa de que “Nos itens levantados existem ERROS de contagem, que se demonstra em levantamento efetuados, que faz parte da defesa” (fl. 223), em completo desacordo com o art. 123, do RPAF/99, conforme já explanado. Entretanto, para que não haja futuras contestações, analisei os argumentos de defesa e constatei:

1. a mercadoria “lente” foi considerada pela autuante com a unidade de medida “par” e não poderia ser de outra forma, pois não se vende uma “uma lente” e sim “uma unidade de par de lente”.
2. Em relação às irregularidades de entradas e saídas da mercadoria “produto”, não foram indicadas pelo impugnante.
3. Quanto à afirmativa de que não foram consideradas as notas fiscais de saídas do mês de dezembro, para apuração do preço médio unitário, não é verdadeira como resta provado

nestes levantamentos (exercício de 1999 e 2000) acostados às fls. 97/116 e 199/212 dos autos. A único cálculo realizado sem ter sido o preço médio de dezembro se referiu ao produto “soro” autuado na infração 2, pois única nota de aquisição apresentada no exercício de 1999 (fl. 33). Para o exercício de 2000, e para este produto, de igual forma o preço tomado foi de dezembro (fl. 122).

De igual forma, analisei os levantamentos feitos pelo impugnante e estes realizados para as mercadorias levantadas. Aqueles acostados às fls. 493/496 são levantamentos sintéticos das mercadorias armações, lente e produtos referentes ao ano de 2000, sem o produto óculos e, armações, óculos e produtos para o exercício de 1999. Busquei os analíticos que deram base aos primeiros e que constam às fls. 519/525 e 533/555. No levantamento das notas fiscais de entradas, e para o exercício de 1999, por exemplo, o contribuinte selecionou notas fiscais com as mesmas quantidades, excluindo a grande maioria delas e isto para todas as mercadorias. Exemplo: para a mercadoria “armação” a autuante levantou 162 documentos fiscais de entradas. O autuado somente computou 25. E esta foi a quantidade que levou para o levantamento sintético, quando apurou a diferença total existente que entendeu correta. Não trouxe qualquer razão para que as demais notas fiscais fossem excluídas do levantamento. Quanto às saídas, o elaborou por talão de notas fiscais, ou seja, indicou as numerações da seguinte forma e, mais uma vez, como exemplo: notas Fiscais de 5701 a 570 = 21 quantidades de armações vendidas e assim, sucessivamente. Não trouxe aos autos qualquer prova das quantidades que disse terem sido vendidas além daquelas indicadas na fiscalização. A autuante elaborou seu levantamento nota a nota, indicando a quantidade, por nota, de saída.

Diante desta situação, não posso considerar estes levantamentos e diante do art. 123 e art. 147, I, “b”, do RPAF/99 indefiro o último pedido de diligência requerido pelo impugnante.

Pelo exposto, mantenho em parte este item da autuação no valor total de R\$72.604,65, conforme apurado pelo diligente fiscal e a seguir reproduzido.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO INFRAÇÃO 1

CÓDIGO	DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	ICMS DEVIDO	MULTA (%)
10	31/12/1999	9/1/2000	21.081,92	70
10	31/12/2000	9/1/2001	51.522,73	70
TOTAL			72.604,65	

A infração 2 cobra o tributo pela falta de seu recolhimento, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, sobre a mercadoria “soro”, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 1999 e 2000. Não houve qualquer contestação a respeito desta infração. Inclusive nos levantamentos realizados pelo impugnante anexados aos autos, esta mercadoria não foi contemplada. Diante da situação, somente posso mantê-la no valor de R\$7,30.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração para exigir o ICMS no valor de R\$72.611,95.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **159760.0001/04-0**, lavrado contra **SUPERLENTE COMÉRCIO DE LENTES E ÓCULOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$72.611,95**, sendo R\$21.081,92 atualizado

monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei 7.014/96 e dos acréscimos moratórios correspondentes, mais R\$51.530,03 acrescido das multas de 70% sobre R\$51.522,73 e 60% sobre R\$7,30, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos III, e II, “d” do mesmo Diploma Legal, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de setembro de 2005.

MÔNICA MARIA ROTERS- PRESIDENTE/RELATORA

CLAUDIO MEIRELLES MATTOS - JULGADOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR