

A. I. N° - 159760.0002/04-7
AUTUADO - SUPERLENTE COMÉRCIO DE LENTES E ÓCULOS LTDA.
AUTUANTE - OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA
ORIGEM - INFAZ BONOCÔ
INTERNET - 04.08.2005

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0272-04/05

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)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Constatando-se saídas de mercadoria (soro) sem emissão de documento fiscal e sendo a mercadoria enquadrada no regime da substituição tributária, a fase de tributação já se encontra encerrada, sendo correta a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória à legislação tributária. No entanto, a aplicação da multa é pela infração detectada e não por exercício. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Vencido voto da relatora quanto a infração 1. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/9/2004, exige o tributo no valor de R\$39.314,31 acrescido da multa de 70%, mais a multa no valor de R\$79,42, 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);
2. Multa pela omissão de saída de mercadoria não tributável (soro) efetuada sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (exercícios de 1999 e 2000).

O autuado impugnou o lançamento fiscal através de advogado (fls. 232/243), 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 adquiere 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.

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 JJF 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.

Nos demonstrativos apresentados (fl. 254), afirmou que existiram entradas da mercadoria “lente de contato” nos meses de novembro e dezembro de 1999 que não foram consideradas, como as de nº 14716 a 15094. Não apresentou qualquer documento fiscal para fazer face á este argumento. Apensou, aos autos, cópias de notas e cupons fiscais de saídas (fls. 283/299) ditas não consideradas pela fiscalização.

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

A autuante, em sua informação fiscal (fl. 303/306), 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. 11 dos autos). Em resposta (fl. 12), 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 JJF, que após discussão, decidiram enviá-lo à ASTEC/CONSEF (fl. 309), para que fossem adotados os seguintes procedimentos:

1. caso a autuante tivesse considerado a mercadoria “lente de contato” como “meio par”, considerasse como “par”, tanto nas entradas como nas saídas e nos estoques;
2. verificasse, intimando o contribuinte, se de fato existiram entradas nos meses de novembro de dezembro de 1999 da mercadoria impugnada e não consideradas pela fiscalização;
3. considerasse os documentos fiscais de saídas ditos não incluídos pelo autuado;
4. constatada qualquer irregularidade, refizesse o levantamento fiscal.

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

Revisor fiscal, através do parecer ASTEC nº 0063/2005 (fls. 312/313), *in loco* e após analisar toda a documentação da empresa, refez o levantamento fiscal, quando apresentou o valor do ICMS exigido para o exercício de 1999 de R\$6.171,89 e para o exercício de 2000 no valor de R\$25.383,27.

Autuado e autuante foram chamados para tomar conhecimento da diligência efetuada e dos novos demonstrativos de débito, porém não se manifestaram (fls. 460/462).

VOTO VENCIDO (INFRAÇÃO 1)

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.

O 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, bem como constatadas saídas de mercadoria (soro) enquadrada no regime da substituição tributária, sendo cobrada multa por cada exercício fiscalizado.

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.

Assim, passo a análise da lide da infração 1 que se restringiu, exclusivamente, à mercadoria “lentes de contato”. Os demais itens que compuseram o levantamento fiscal (armação, óculos, lentes, produto, álbuns, fita e câmara) não foram objeto de contestação.

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. Nas notas fiscais de entrada e de saídas em unidades e caixas (fls. 255/299), inclusive observo que nas de saídas, em algumas, nem a unidade de mensuração foi anotada (fl. 296, por exemplo). 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. 11), o que foi feito (fl. 12), 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, quanto a esta colocação, percebi que a autuante havia utilizado unidade de lente de contato como “meio par”. Esta situação não pode ser aceita, pois não se vende “meio par” de lente de contato e sim um par. Através de diligência, realizada pela ASTEC/CONSEF, a situação foi sanada.

O autuado ainda afirmou que notas fiscais de entradas não foram consideradas referente ao exercício de 1999 (nº 14716 a 15094), bem como, diversas outras de saídas. Esta situação foi

analisada por fiscal estranho ao feito, que na oportunidade, conforme afirmou, intimou o impugnante a elaborar os demonstrativos de movimentação da mercadoria “lente de contato”, bem como apresentar toda a documentação fiscal. As notas fiscais de entradas, ditas não consideradas, não foram apresentadas quando da impugnação nem, tampouco, quando da diligência fiscal. Não obstante tais fatos, mesmo que fossem apresentadas apenas aumentaria, ainda mais, o valor do ICMS exigido já que as omissões detectadas foram de saídas. E, em relação aos documentos de saídas, todos foram verificados pelo fiscal estranho ao feito.

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, desta 4ª JF 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.

No mais, o autuado foi chamado para tomar conhecimento da diligência efetuada e não se pronunciou. Esta atitude me leva a entender que concordou em todas as suas colocações.

Por fim, quanto ao valor do ICMS a ser exigido, o diligente fiscal apurou o valor de R\$6.171,89 para o exercício de 1999 e de R\$25.383,27 para o exercício de 2000. Como neste momento não se pode aumentar o valor do tributo lançado, o mantenho em relação ao ano de 1999, no valor de R\$5.396,77, conforme apurado pela autuante e para o exercício de 2000, no valor de R\$25.383,27.

A infração 2 cobra a multa no valor de R\$79,42 pela falta de emissão de notas fiscais de saídas das operações comerciais com a mercadoria “soro”, e, conseqüentemente, a falta de sua escrituração. Como a mercadoria se encontra sob o regime da substituição tributária, não mais se pode cobrar imposto, uma vez que na ocasião destas saídas a fase de tributação se encontra encerrada. O autuado não contestou as quantidades apuradas. Esta correta a aplicação da multa. No entanto, como a irregularidade é a mesma e a multa é aplicada pela natureza do seu cometimento e não por exercício, cabe a cobrança da multa de R\$39,71 e não conforme aplicada pela fiscal autuante.

Diante do exposto, voto pela procedência em parte do Auto de Infração no valor do ICMS no valor de R\$30.780,04, mais a multa no valor de R\$39,71.

VOTO VENCEDOR (INFRAÇÃO 1)

Discordo do entendimento da relatora quanto ao valor do imposto a ser exigido na infração 1 relativamente ao exercício de 1999, pelos seguintes motivos:

I - a infração apurada pela autuante foi por omissão de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo de estoques, relativos aos exercícios de 1999 e 2000, com ICMS devido nos valores de R\$5.396,77 e R\$33.917,54, respectivamente;

II – em razão da revisão realizada por auditor da ASTEC, o valor do imposto relativo ao exercício de 1999 foi majorado para R\$ R\$6.171,89, enquanto o referente ao exercício de 2000 houve uma redução, onde foi apurado um valor de R\$25.383,27.

Pelo acima exposto, se depreende que o valor correto do imposto a ser exigido na infração 1 é de R\$31.555,16 (R\$6.171,89 + R\$25.383,27), o qual é inferior ao que foi apurado pela autuante no importe de R\$39.314,31, não procedendo, portanto, o entendimento da relatora em seu voto, pelo que mantenho parcialmente a infração no montante acima indicado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **159760.0002/04-7**, lavrado contra **SUPERLENTE COMÉRCIO DE LENTES E ÓCULOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$31.555,16**, sendo R\$6.171,89, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios e R\$25.383,27, acrescido de idêntica multa, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$39,71**, prevista no art. 42, XII, do citado Diploma Legal.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2005.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR – (Infração 1)

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA/VOTO VENCIDO – (Infração 1)

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR