

**PROCESSO** - A. I. Nº 380214.0005/05-0  
**RECORRENTE** - DISCAN DISTRIBUIDORA DE COUROS E ARTEFATOS LTDA. (DISCAN CALÇADOS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0035-02/07  
**ORIGEM** - INFRAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 18/09/2007

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0298-11/07

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Constatado, no mesmo exercício, diferenças de entradas e de saídas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto, tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Após revisão fiscal, os débitos foram retificados. Infrações parcialmente caracterizadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, tendo em vista a Decisão exarada no Acórdão JJF Nº 0035-02/07, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado em virtude dos seguintes fatos:

1. Falta de recolhimento do imposto (ICMS) relativo a saídas de mercadorias efetuadas sem emissão de documentos fiscais e sem escrituração, “decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas” (sic), ou seja, foram verificadas omissões tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo a omissão de entradas superior à das saídas, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados – 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004 –, levando-se em conta, no cálculo do imposto, a diferença de maior valor monetário, a das saídas, sendo lançado tributo no valor de R\$20.161,03, mais multa de 70%;
2. Falta de recolhimento de ICMS, constatada com a apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício (2000), lançando-se imposto no valor de R\$4.006,19, com multa de 70%;
3. Recolhimento de ICMS efetuado a menor, a título de antecipação tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, relativamente a aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, sendo lançado tributo no valor de R\$195,69, mais multa de 50%;
4. Declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da Declaração e Apuração Mensal do ICMS (DMA), sendo aplicada multa de R\$119,13.

O autuado apresentou defesa, acompanhada de documentos, onde alega que, de acordo com a Portaria nº 445/98, em caso de diversidade de espécies de mercadorias, com várias denominações

e unidades de medidas, para efeitos de levantamento quantitativo de estoque, os prepostos fiscais devem adotar os mesmos critérios seguidos pelo contribuinte, e que, quando uma mercadoria puder ser identificada por mais de uma denominação, ou quando determinada mercadoria comportar vários subgrupos ou diversas referências, deve ser feito o agrupamento de cada item, de modo a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins. Reclama que o fiscal deixou de agrupar produtos similares. Alega também que há erros quanto à unidade de medida adotada pelo fiscal, citando como exemplo o produto “laminados”, dizendo que tal mercadoria, apesar de originalmente ser considerada em metros, consta em algumas Notas Fiscais a unidade “peças”, de modo que, nos casos em que isso ocorre, é preciso fazer-se a conversão para metros.

Outro ponto questionado pela defesa diz respeito ao fato de o fiscal não ter lançado as vendas realizadas através de ECFs. Alega o contribuinte que o fiscal deixou de considerar milhares de Cupons Fiscais.

Reclama também que não foram lançadas algumas notas fiscais de entradas de mercadorias, no exercício de 2000, cujos números indica, dizendo que se tratam de exemplos.

O autuado levanta uma terceira questão: no exercício de 2000, está sendo exigido ICMS sobre omissão de saídas e também sobre omissão de entradas, sendo que a legislação prevê que a tributação deve ser dirigida ao maior valor apurado, conforme a Portaria nº 445/98.

Pede que o Auto de Infração seja declarado nulo, em face dos elementos precários e inseguros em que se baseia e dos equívocos cometidos pelo autuante, ou que, no mérito, seja julgado improcedente.

Na informação fiscal, o autuante prestou esclarecimentos, dizendo que, quanto à falta de agrupamento dos produtos de acordo com a similaridade, o autuado busca subterfúgio para validar as omissões de saídas ou de entradas, sem qualquer argumento consistente, uma vez que, para agrupar, é necessário fixar critérios, não só quanto à similitude, mas também quanto aos preços das mercadorias.

Também rebate a alegação de que as vendas efetuadas por meio de Cupons Fiscais emitidos pelo ECF tivessem sido omitidas, contrapondo que, muito pelo contrário, todos os Cupons foram analisados e inseridos no levantamento, não tendo o autuado feito prova do que alegou,

Quanto à justificativa da defesa de que no exercício de 2000 está sendo exigido imposto por omissão de entrada e de saída, simultaneamente, em vez de ser cobrado o imposto apenas sobre a diferença de maior valor, o fiscal contrapõe que os produtos que apresentaram omissão de saídas são distintos dos que apresentaram omissões de entradas, de modo que não tem cabimento a postulação do autuado.

Foi o processo convertido em diligência em face das alegações assinaladas pela defesa, destacando-se os seguintes pontos:

- a) No caso do item 1º, foram apuradas omissões tanto de entradas como de saídas de mercadorias, fato verificado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados – 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, levando-se em conta no cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, o das saídas;
- b) Quanto ao item 2º, também foram apuradas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício – 2000;
- c) Embora não conste expressamente do Auto, o débito do item 2º foi apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, tal como o do item 1º;

- d) Deveria ser refeito o levantamento fiscal, de modo a sanar as distorções assinaladas, seguindo a orientação do art. 3º da Portaria nº 445/98;
- e) Também deveria ser verificada a alegação de que não foram lançados no demonstrativo os Cupons Fiscais, bem como Notas Fiscais de entradas de mercadorias, cujos números a defesa indica;
- f) Deveria, ainda, ser ajustado o lançamento em função do preceito do § 1º do art. 60 do RICMS, observada a orientação do art. 13 da Portaria nº 445/98, recomendando-se que o imposto, porventura devido, fosse calculado pela alíquota prevista para as operações internas e se concedesse o crédito de 8%, se, realmente, no período o contribuinte se encontrasse enquadrado no SimBahia.

A ASTEC, após exame dos documentos, entendeu que o processo deveria ser encaminhado ao fiscal autuante, para sanar irregularidades, quanto a documentos fiscais não incluídos no levantamento quantitativo de estoques.

O autuante sugeriu, e foi aceita, uma revisão fiscal, sendo o sujeito passivo intimado para apresentar toda a documentação necessária ao procedimento. Na mesma intimação, foi solicitado que ele apontasse os itens que efetivamente deveriam ser considerados gêneros, para fins de agrupamento, e para que informasse quanto mede, em metros, cada peça de Gurgurinho, Vulcabrilho, Vulkron, Vulcanapa, Scarpete e Tecido Maldonado, bem como para que relacionasse as notas fiscais de entradas e de saídas que não teriam sido consideradas no levantamento fiscal.

Os esclarecimentos solicitados foram prestados pelo autuado.

Em cumprimento à diligência, o fiscal autuante, após explicações preliminares, apresentou o resultado decorrente da revisão fiscal, fls. 262 a 265, inclusive um novo quadro com valores alterados para a infração de nº 01.

Dada ciência da revisão ao contribuinte, este deu entrada em petição reclamando que o resultado apresentado traz inconsistências ainda mais gritantes do que aquelas perpetradas quando da autuação, evidenciando o reconhecimento da insegurança do autuante quanto ao desenvolvimento do levantamento do estoque.

Aduz que a manutenção desta autuação, eivada de vícios e irregularidades gritantes, poderia acarretar até mesmo o afastamento do contribuinte de suas atividades comerciais. Pede a nulidade da autuação, e, no mérito, sua improcedência. Juntou cópia do Registro de Inventário.

Por meio do Acórdão JJF Nº 0035-02/07, a 2ª JJF julgou o Auto de Infração procedente em parte, inicialmente não acatando a preliminar de nulidade do procedimento, alegando a inobservância da orientação da Portaria nº 445/98. Os vícios assinalados na defesa foram saneados, pois, na fase de instrução, atendendo aos apelos da defesa, foi determinada a revisão dos lançamentos dos itens 1º e 2º, de acordo com as instruções assinaladas no despacho da Junta de Julgamento Fiscal.

No mérito, os lançamentos dos itens 1º e 2º do Auto de Infração decorreram de um levantamento quantitativo de estoques, abrangendo os exercícios de 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004. Apesar de o fiscal autuante, equivocadamente, ter separado os resultados do levantamento em dois itens, a avaliação de tais resultados precisa ser feita segundo o critério do art. 60, § 1º, do RICMS, repetido didaticamente pela Portaria nº 445/98: se, no mesmo exercício, são apuradas omissões de entradas e omissões de saídas, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, deve-se levar em conta, apenas, a diferença de maior valor monetário.

O ilustre Relator assim se manifestou:

*“Esse problema de certo modo foi contornado, pois o fiscal, ao efetuar a revisão dos lançamentos, fundiu os resultados dos itens 1º e 2º num só item, conforme quadro à fl. 264 dos autos. Noto, contudo, que no referido quadro à fl. 264 o fiscal insiste em manter, para o*

*exercício de 2003, dois lançamentos, um no valor de R\$3.043,56 (diferença de saídas superior à diferença de entradas), e outro no valor de R\$4.310,21 (diferença de entradas superior à diferença de saídas). Sem dúvida, de acordo com a regra do art. 60, § 1º, do RICMS, só pode prevalecer o imposto relativo à diferença de maior expressão monetária – R\$4.310,21.”*

Diz o relator que o fiscal fundiu os itens 1º e 2º, chegando aos elementos discriminados à fl. 264, que correspondem, essencialmente, ao item 1º (infração 04.05.02), ocorrendo, com a revisão, substanciais aumentos dos valores, relativamente a cada exercício.

O relator, apesar dos elementos demonstrados pelo auditor na revisão fiscal, quadro de fl. 264, manteve, em todos os exercícios objetos da autuação, os valores originalmente lançados, para a incrépia de nº 01, haja visto que no julgamento não se permite a majoração dos valores inicialmente apresentados.

Conclui o seu voto, asseverando que:

*“Em suma, o item 2º é absorvido pelo item 1º, haja vista o resultado da revisão dos lançamentos (fl. 264). Nos casos em que houve diferenças de entradas superiores às diferenças de saídas, cobra-se o imposto sobre a omissão de entradas, não propriamente por esse fato em si, mas porque a lei autoriza a presunção de que o pagamento dessas entradas foi feito com Recursos decorrentes de operações (vendas, saídas de mercadorias) anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Já no caso de diferenças de saídas superiores à diferenças de entradas, cobra-se o imposto sobre a omissão de saídas, haja vista que a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte constitui o aspecto temporal da norma jurídica que define a incidência do tributo, estando, por conseguinte, configurado o fato gerador da obrigação tributária. A opção pela diferença de maior valor monetário tem por fundamento a regra do art. 60, § 1º, do RICMS.*

*Quanto aos valores majorados, a repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação da ação fiscal. Evidentemente, se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.*

*Os itens 3º e 4º não foram impugnados pelo sujeito passivo.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

Inconformado com a resolução proferida no julgamento da 2ª JJF, o sujeito passivo, tempestivamente, interpôs Recurso Voluntário, fls. 434 a 439, fundamentando-o principalmente em duas argumentações:

- combate do agrupamento de mercadorias realizado pelo auditor, na revisão fiscal;
- falta de apreciação das argumentações apresentadas (acompanhadas de documentos), quando da manifestação do autuado sobre a diligência.

Aduz que nas razões de defesa buscou esclarecer a completa impossibilidade da adoção do procedimento fiscal “Levantamento de Estoque”, já que as saídas das miudezas que são o objeto de comércio do recorrente se fazem com descrições diversas, nem sempre compatíveis com as denominações usadas pelos fabricantes.

Insurge-se contra o julgamento, quando o relator afirma que “*Os vícios assinalados na defesa foram saneados, pois, na fase de instrução, atendendo aos apelos da defesa, foi determinada a revisão dos lançamentos dos itens 1º e 2º, de acordo com as instruções assinaladas no despacho desta Junta*”. Contesta alegando que as argumentações (acompanhadas de provas), não foram apreciadas pelo relator.

Conclui, pedindo a nulidade do levantamento quantitativo de estoque e no mérito pede a improcedência do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, em Parecer emanado pela Ilustre Procuradora Dra. Sylvia Amoêdo, fls. 443 /44, após análise das razões recursais, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, haja vista que os argumentos trazidos pelo recorrente são insuficientes para reforma da Decisão guerreada da 1<sup>a</sup> Instância.

## VOTO

Após exame da procedimentalidade, constato ser o Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS não recolhido, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, referentes aos exercícios fechados de 2000, 2001, 2002, 2003 e 2004, rotuladas como infração 1 e infração 2, e mais duas outras identificadas com os nºs 3 e 4, que não foram objeto de impugnação nem Recurso.

A 2<sup>a</sup> JJJ julgou, em Decisão unânime, pela procedência parcial do Auto e o Contribuinte, inconformado, apresentou o cabível Recurso Voluntário.

Ao estudar o processo, verifico que o Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo pugna pela nulidade do levantamento quantitativo de estoque, alegando estar embasado em elementos precários e inseguros, contendo equívocos cometidos pelo Auditor.

A análise da instrução processual feita no julgamento de 1<sup>a</sup> Instância confirma que o procedimento fiscal de levantamento quantitativo de estoques foi objeto de diligência, sendo completamente revisado e atendidas as normas expressas da Portaria nº 445/98, a qual regulamenta a auditoria fisco-contábil, inclusive, em relação ao agrupamento das mercadorias.

Outrossim, o ilustre Relator, ao proferir o seu voto, procedeu às correções e adequações pertinentes ao levantamento resultante da diligência efetuada no PAF, apresentando novos demonstrativos de débitos para as infrações, inclusive com a fusão necessária da imputação de nº 1 com a de nº 2, pois, apesar de o fiscal autuante, equivocadamente, ter separado os resultados do levantamento em dois itens, a avaliação precisaria ser feita em conformidade com as normas pertinentes, no caso específico, o art. 60, § 1º, do RICMS e Portaria nº 445/98, que dispõem expressamente: se, no mesmo exercício, são apuradas omissões de entradas e omissões de saídas, ou quaisquer outras omissões de receitas tributáveis, deve-se levar em conta, apenas, a diferença de maior valor monetário.

Assim é que, no resultado apresentado após a revisão fiscal, houve substanciais aumentos dos valores dos lançamentos, relativamente a cada exercício autuado, tendo o Relator, acertadamente, mantido os valores originais de cada exercício, haja vista que é inadmissível o agravamento da infração.

Nesse contexto, acho útil recomendar à repartição fiscal a avaliação da conveniência de ser renovada a ação fiscal.

Não acolho a pugna do recorrente, quando pleiteia a nulidade do procedimento de fiscalização, levantamento de estoque, por inexistir respaldo na legislação, valendo a aplicação dos parágrafos 1º a 3º, do art. 18 do RPAF/97, os quais permitem, dentro da ação fiscal, a correção de erros e formalidades que não interfiram na determinação da natureza da infração.

Quanto a alegação defensiva de ausência de apreciação das argumentações apresentadas quando da manifestação do autuado sobre a diligência, uma simples observação das peças da instrução processual e do julgamento de 1<sup>a</sup> Instância atesta serem inaptas e inócuas as razões do recorrente.

Ante o exposto, entendo que no presente Recurso Voluntário não foram aduzidos elementos informativos novos ou razões capazes de justificar a alteração dos valores consignados na Decisão hostilizada.

Destarte, o meu Voto é no sentido do NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantida inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 380214.0005/05-0, lavrado contra **DISCAN DISTRIBUIDORA DE COUROS E ARTEFETOS LTDA. (DISCAN CALÇADOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$20.356,72**, acrescido das multas de 50% sobre R\$195,69 e 70% sobre R\$20.161,03, prevista no art. 42, I, “b”, 1 e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$119,13**, prevista no art. 42, XVIII, “c”, da supracitada lei, com os acréscimos moratórios na forma estatuída pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de agosto de 2007.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

ANA CAROLINA ISABELLA MOREIRA - REPR. DA PGE/PROFIS