

**A. I. N°** - 206898.0144/05-1  
**AUTUADO** - ELIO NEGRÃO BERNARDES DE SOUZA  
**AUTUANTE** - LAURO DOS SANTOS NUNES  
**ORIGEM** - INFAZ IRECÊ  
**INTERNET** - 10.07.2007

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0190-02/07**

**EMENTA: ICMS. 1.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS NA ESCRITA. Aplicação de roteiro de auditoria inadequado, haja vista não ser admissível misturar unidades de medida heterogêneas. Falta de certeza e liquidez. Lançamento nulo. **2.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Ficou patente nos autos que as mercadorias não eram destinadas a revenda. Lançamento indevido. **3.** SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Fato reconhecido pelo sujeito passivo. **4.** CONTA “CAIXA”. SALDOS CREDORES. Fato demonstrado nos autos. Refeitos os cálculos, para correção do lançamento. Reduzido o débito. Não acatadas as preliminares suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 17/11/05, apura os seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem registro na escrita, fato este apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2000), sendo lançado tributo no valor de R\$ 6.956,28, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento de ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 69 e 88” [leia-se: mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação], sendo lançado imposto no valor de R\$ 888,08, com multa de 60%;
3. recolhimento de ICMS efetuado a menos na condição de empresa de pequeno porte, sendo lançado imposto no valor de R\$ 1.220,03, mais multa de 50%;
4. “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa”, sendo lançado ICMS no valor de R\$ 71.097,08, com multa de 70%.

O autuado apresentou defesa fazendo um escorço dos princípios da legalidade, da verdade, da inquisitorialidade e da tipicidade cerrada. Segue-se uma preliminar de nulidade, fundada no art. 18, § 1º, do RPAF, frisando que esse dispositivo só admite correções de vícios meramente eventuais, de natureza formal, pontuando que no presente Auto existem omissões e exigências de natureza grave, de ordem substancial. Protesta que houve cerceamento ao direito do exercício da ampla defesa, porque o autuante, além do Auto de Infração, apenas forneceu uma cópia do demonstrativo de débito, de modo que, só com esse elemento, não foi possível elaborar a defesa

nos termos ideais. Menciona dois acórdãos proferidos “a nível federal” [não indica qual o órgão ou tribunal]. Transcreve ementas do CONSEF. Questiona especificamente os itens 1º e 4º do presente Auto de Infração, alegando que a descrição dos fatos não foi feita de forma clara e precisa, como prevê o art. 39, III, do RPAF. No que concerne ao item 4º, acentua que o fiscal afirma ter apurado saldo credor de Caixa, e rebate que tal fato, ainda que fosse verdadeiro, não constituiria fato gerador de ICMS, pois não há na legislação estadual qualquer dispositivo legal que indique a ocorrência de saldo credor de Caixa como fato gerador daquele tributo, e o fiscal não declarou qual o nexo causal entre omissão de saídas de mercadorias tributáveis e saldo credor de Caixa. Com relação ao item 1º, reclama que o fiscal não forneceu à empresa planilha detalhada do levantamento do estoque. Volta a comentar os termos do art. 18 do RPAF, salientando que é nulo o lançamento que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Aponta decisões deste Conselho.

Quanto ao mérito, alega que o lançamento objeto do item 1º deste Auto não tem consistência, porque o fiscal, ao fazer o levantamento, não teve o cuidado de separar as mercadorias que fossem homogêneas tanto nas entradas quanto nas saídas, e frisa que, dentre as que foram selecionadas pelo auditor, existem inúmeras mercadorias que foram adquiridas em quilos e foram vendidas por unidades. Alega que a empresa não tinha obrigação de escriturar o Registro de Inventário no exercício de 1999, pois era inscrita como microempresa.

A defesa destaca que, logo na primeira Nota Fiscal da relação de entradas apresentada pelo autuante, a Nota Fiscal 1921 da Amvale Têxtil Ltda., consta na coluna “Dados Adicionais” a quantidade de peças, ou seja. 1.434 unidades, e a mercadoria é malha confeccionada 100% Poliamida, sendo que tal Nota se refere à compra de confecções (calças, camisas, bermudas, blusas), que a empresa tanto vende a quilo como vende por unidade. Aduz que o fiscal fez o levantamento a quilo, e por isso não computou as Notas Fiscais que foram emitidas nas saídas quando as confecções foram vendidas por peças, até por que não teria como saber, cinco anos depois, qual o peso de uma bermuda ou de uma blusa. Observa que na segunda Nota, de nº 2264, do mesmo emitente, a mercadoria é também malha confeccionada 100% Poliamida, constando na coluna “Dados Adicionais” a quantidade de peças, ou seja. 870 peças, e o fiscal procedeu igualmente como no item anterior.

Salienta que o fiscal incorreu nos seguintes erros: considerou como sendo iguais mercadorias diferentes; deixou de lançar Notas Fiscais de saídas e de entradas; equivocou-se na identificação das mercadorias; lançou erradas as quantidade de entradas e de saídas; misturou a contagem de mercadorias em peças com pesagem em quilos.

Apela para a orientação do art. 3º da Portaria nº 445/98, que recomenda criterioso rigor no levantamento quantitativo, inclusive no tocante à unidade de medida a ser adotada.

Aponta, por amostragem, os números de documentos fiscais relativos a saídas de mercadorias que o fiscal deixou de consignar no levantamento, dizendo que existem outras.

Explica que a empresa adquire produtos de diversas indústrias e de atacadistas que vendem produtos populares que apresentam leves defeitos de fabricação e que são vendidos a quilo, sem discriminação, sendo que, nas Notas Fiscais, são empregadas as mais diversas expressões na descrição das mercadorias, tais como, “Produtos de primeira escolha”, “Qualidade verão saldos”, “Conjuntos saldos sortidos”, “Produtos confeccionados”, “Malha confeccionada”, “Artigos confeccionados em malha”, “Kg Toalha segunda qualidade”, “Qualidade inverno 2000”, “Saldo de confecções com defeito segunda escolha”, “Saldo de confecções segunda escolha”, “Saldo segunda escolha peças sortidas de segunda qualidade”, “Saldo confecções”, sem discriminar a espécie e a quantidade das mercadorias. Diz que a empresa revende essas mercadorias a quilo e também por unidades.

Nota que o fiscal também criou um item com a rubrica “Produtos de primeira”, genericamente, sem atentar para a unidade de medida adotada para cada espécie de mercadoria, e pergunta o que viriam a ser os tais “Produtos de primeira”. Indaga: seriam camisas? Seriam blusas? Bermudas? Toalhas?

Quanto ao item 2º, a defesa sustenta que não é devida a antecipação tributária, porque as mercadorias objeto da autuação não são destinadas a revenda, pois a empresa comercializa confecções, e não pisos cerâmicos, que são as mercadorias em questão.

Declara reconhecer o débito do item 3º.

Com relação ao item 4º, que cuida de saldo credor de Caixa, o autuado requer exclusão das provas, alegando que estas foram obtidas de forma ilegal, pois se referem a contas bancárias, e os extratos e cópias de cheques não foram solicitados às instituições financeiras através de mandato [mandado] judicial). Alega que o levantamento fiscal foi feito sem observância da ordem cronológica, tornando difícil verificar as datas efetivas dos fatos contábeis e as datas dos respectivos registros. Reclama que o fiscal não elaborou demonstrativo dos exames efetuados na conta Caixa, dia por dia, que refletisse os recebimentos e os pagamentos contabilizados. Diz que o fiscal não excluiu pagamentos feitos em um mês ou em um dia, cujas datas de efetivo pagamento se referiam a outro mês ou a outra data. Reclama que o fiscal lançou a crédito da conta Caixa “duplicatas pagas e não contabilizadas”, documentos que constam no livro Caixa, causando desse modo lançamento em duplicidade, diminuindo o saldo da conta de maneira irreal. Além disso, foi lançado a mais crédito na conta Caixa, relativamente a valores decorrentes se duplicatas pagas com descontos, pois o fiscal lançou os valores brutos, e não os valores líquidos, haja vista os descontos obtidos. Prossegue dizendo que o fiscal não estornou o valor referente a diversas duplicatas que a empresa havia lançado no Caixa como pagas por mais de uma vez. Passa em seguida a detalhar os erros alegados, especificando primeiro os verificados no exercício de 2000 e depois os verificados nos exercícios de 2001, 2002 e 2003.

Pede que se declare nulo o lançamento do item 1º, e improcedentes os dos itens 2º e 4º. Juntou documentos.

O fiscal autuante prestou informação dizendo como foi desenvolvido o roteiro de levantamento quantitativo de que resultou o débito do item 1º. Diz que atendeu à orientação da Portaria nº 445/98. Explica que a base de cálculo foi determinada através do preço médio das operações de saídas do último mês em que a mercadoria foi comercializada no exercício considerado. Cita dispositivos regulamentares. Diz que teve muita dificuldade em efetuar o levantamento quantitativo de estoque, porque o contribuinte não teve o devido cuidado de especificar corretamente as mercadorias vendidas nas Notas Fiscais, tendo por isso de reduzir a quantidade de itens do levantamento. Aduz que, embora o contribuinte não fosse obrigado a escriturar o Registro de Inventário relativo ao exercício de 1999, o livro foi apresentado e os dados foram considerados. Observa que foi dado o crédito de 8%, como prevê o § 1º do art. 408-S do RICMS. Conclui dizendo que, a seu ver, as razões apresentadas pela defesa não são suficientes para anulação do lançamento, não sendo cabível também a realização de diligência fiscal.

Com relação ao item 2º, o fiscal observa que as mercadorias em questão estão no regime de substituição tributária. Salienta que na Nota Fiscal foi feita a indicação do código de operações próprio para operações de revenda, de modo que o imposto não foi pago no Estado de origem pela alíquota cheia, podendo muito bem o contribuinte ter usado tal expediente para fugir da substituição tributária. Considera evidente que o tributo lançado é devido.

Quanto ao item 4º, diz o fiscal que os levantamentos apresentados pela defesa não estão corretos, são inverídicos e não condizem com a realidade dos fatos. Rebate as alegações da defesa quanto à alegação de cerceamento de defesa e quanto aos alegados erros do levantamento fiscal. Diz que foi dado o crédito de 8%, como prevê o § 1º do art. 408-S do RICMS.

Conclui opinando pela manutenção dos lançamentos.

O processo foi remetido em diligência à Assessoria Técnica (ASTEC) deste Conselho, para que, com relação ao item 1º, fossem examinados os pontos questionados pela defesa, levando em conta as praxes seguidas habitualmente pela fiscalização, segundo os roteiros de auditoria específicos para o caso de levantamento quantitativo de estoque, recomendando-se observância à orientação do art. 3º da Portaria nº 445/98. No tocante ao item 2º, foi solicitado que fosse verificada a destinação efetiva das mercadorias objeto da autuação. No que concerne ao item 4º, tendo em vista a alegação do autuado de que o fiscal incorrera em equívocos de ordem técnica, especificados na defesa, foi solicitado que fosse efetuada a revisão do lançamento, levando em conta as praxes seguidas habitualmente pela fiscalização, segundo os roteiros de auditoria específicos para o levantamento de Caixa.

Na mesma diligência, foi solicitado que o processo fosse enviado à repartição de origem, para que, em face da alegação da defesa de que os extratos e cópias de cheques haviam sido obtidos de maneira ilegal, o fiscal autuante informasse de que forma os citados extratos bancários e as cópias de cheques chegaram às suas mãos.

O fiscal designado para cumprir a diligência informou que, no tocante ao item 1º, mediante verificação feita “in loco”, constatou que a unidade [de medida] adotada pelo autuado é o quilograma: o cliente escolhe determinada mercadoria, e o funcionário da loja pesa a peça escolhida, para ver o preço. Acrescenta o fiscal, logo em seguida, que existem mercadorias que são vendidas por unidade, ou seja, por peça. Quanto à alegação da defesa de que não teria sido observado o art. 3º da Portaria nº 445/98, o fiscal diligente diz que, no seu entendimento, o autuante adotou como unidade de medida quilo ou peça. Com relação ao item do levantamento em que o fiscal engloba mercadorias sob a rubrica “Produtos de Primeira”, o fiscal diligente diz não ter o poder de adivinhar, de modo que só o próprio fiscal autuante poderia explicar o que quis dizer com aquela expressão.

Relativamente ao item 2º, o diligente informa que as mercadorias objeto da autuação são pisos cerâmicos, e, verificando o fato “in loco”, constatou que as mercadorias se destinaram à aplicação na construção do prédio da empresa, no mesmo local.

No que diz respeito ao item 4º, o diligente declina as verificações efetuadas em face dos argumentos do sujeito passivo, e informa que analisou as duplicatas que, segundo a defesa, teriam sido lançadas no livro Caixa, e constatou que nenhum dos documentos relacionados se encontra registrado no citado livro. Quanto ao valor da duplicata nº 67413 [não diz de quem], no valor de R\$871,52, diz que o valor correto é R\$971,52, de modo que não houve prejuízo ao autuado, muito pelo contrário, haveria até aumento do saldo credor no mês de julho de 2001, que passaria para R\$27.509,01.

Remetidos os autos à repartição de origem para que o fiscal autuante se manifestasse acerca da alegação da defesa de que a fiscalização teria se valido de elementos obtidos ilegalmente, foi informado que o contribuinte foi intimado várias vezes, e os extratos bancários, e as cópias de cheques foram apresentados espontaneamente pelo contribuinte, atendendo às intimações. Frisa que não foram solicitados documentos dos sócios, atentando contra qualquer sigilo. Considera que os argumentos da defesa não condizem com a realidade dos fatos, pois os documentos foram apresentados normalmente pelo contribuinte, e o que ele, fiscal, fez foi simplesmente tirar cópias dos mesmos para anexar ao processo. Destaca que os termos de intimação e de devolução de livros e documentos estão anexados aos autos.

A repartição deu ciência dos novos elementos ao sujeito passivo, reabrindo o prazo de defesa (30 dias).

Diante do despacho que considerou extemporâneo o seu pronunciamento, o autuado ingressou com petição, aduzindo o seguinte, em síntese: o RPAF e o regimento interno do CONSEF impõem que seja observado o princípio da verdade material na condução do processo administrativo fiscal; em face do princípio da legalidade, deve prevalecer o entendimento de que, se ocorreu o fato jurídico tributário, o tributo é devido, mas, se não ocorreu, não pode prevalecer a exigência fiscal; a administração não pode se satisfazer apenas com as provas e versões fornecidas pelas partes, tendo o dever de trazer aos autos todo e qualquer elemento que esclareça a verdade real, desde que obtido por meios lícitos; diante da existência de falhas técnicas cometidas pelo auditor que procedeu à diligência, a falta de análise da impugnação do resultado da diligência terá apenas caráter protelatório, pois ensejará recurso para instância superior.

Na manifestação arquivada e depois acostada aos autos, o autuado reafirma todo o teor da defesa inicial, e, com relação à diligência, reclama que o fiscal designado para realizá-la não a cumpriu na forma como foi solicitada por esta Junta, porque o auditor diligente não intimou a empresa a apresentar as Notas Fiscais de entradas e saídas de mercadorias para verificar a grande quantidade de Notas que não foram computadas no levantamento [do item 1º do Auto de Infração], e, por conseguinte, o auditor diligente não teve acesso aos documentos fiscais para que tivesse a possibilidade de atestar a veracidade dos fatos constantes no Auto de Infração. Reclama que o auditor diligente não revisou o levantamento quantitativo de estoques. Alega que a verificação “in loco” feita pelo auditor diligente se resumiu apenas em verificar se a empresa vendia mercadorias a quilo ou por peça, e tal verificação foi feita no mês de maio de 2006, sendo, portanto, analisado o procedimento adotado atualmente pela empresa, porém o levantamento em discussão se refere é ao exercício de 2000, de modo que a declaração do auditor diligente não tem eficácia, pois os métodos de comercialização são dinâmicos e mudam com o tempo e as circunstâncias. Diz que na informação prestada pelo diligente está claro que o fiscal autuante se enganou ao fazer o levantamento, pois, se estava fazendo o levantamento das mercadorias com base em quilos, o procedimento correto seria transformar as entradas e as saídas em quilos, designando as mercadorias genericamente como “confeções”, e não da forma como foi feito o levantamento. Assinala que o fiscal autuante deixou de considerar no levantamento inúmeras Notas de entradas e também de saídas de mercadorias, haja vista que cadastrou nas entradas a unidade de medida como sendo em “quilos”, quando nas saídas era usada a expressão “unidade” ou “peça”, e nesses casos o fiscal não computava os dados no seu levantamento, pois não tinha como saber quanto pesava uma unidade de bermuda, de camisa, de vestido, etc. Dá como exemplos desses fatos as Notas Fiscais que especifica, insistindo em que mercadorias lançadas pelo fiscal como tendo por unidade de medida o quilo são vendidas por unidade ou peça, de modo que o levantamento não tem consistência, haja vista que o autuante não procedeu como determina o inciso III [do art. 3º] da Portaria nº 445/98. Protesta que não entendeu o que o auditor diligente quis dizer ao declarar que o levantamento teria sido efetuado com 62 itens, e pergunta onde foi que o diligente viu demonstrativos que comprovem que teria sido efetuado levantamento com 62 itens, uma vez que o levantamento foi de apenas 20 itens. Destaca que o fiscal diligente declarou não ter o poder de adivinhar o que o fiscal autuante entendeu com a expressão “Produtos de primeira”, e, se o auditor diligente não tem poder de adivinhação, o autuante também não tem, e as referências a “Produtos de primeira”, “Saldo de confeções”, etc., dizem respeito a confeções de maneira geral que são adquiridas dos fornecedores como saldos de produtos de fora da estação ou com defeitos, popularmente conhecidos com a expressão “sulancas”, e que são revendidos às vezes por unidades ou peças, e outras vezes por quilos. Com relação ao item 2º, observa que o fiscal diligente confirmou o que disse a defesa, não cabendo a cobrança de ICMS por antecipação, já que as mercadorias não se destinaram a comercialização. No que concerne ao item 4º, o autuado alega que a diligência não foi cumprida do modo como foi solicitada por esta Junta, porque a empresa não foi intimada a apresentar os documentos fiscais e contábeis, e, por conseguinte, o auditor diligente não teve

posse de documentos como duplicatas, notas fiscais, cópias de cheques, folhas de pagamento ou quaisquer outros para que pudesse efetuar a revisão do lançamento conforme foi determinado na diligência. Alega que o auditor diligente se enganou completamente ao declarar que as duplicatas constantes na relação à fl. 942 não estão registradas no livro Caixa, pois todas as duplicatas apontadas estão registradas no referido livro, e o que ocorreu foi que as duplicatas foram lançadas com a numeração adotada pelo Banco, quando deveria ser feita pelos números das duplicatas. Diz que, se o auditor diligente tivesse intimado a empresa teria constatado, ao verificar os valores das duplicatas, que os valores lançados correspondem às mesmas. Prossegue dizendo que o autuante lançou no demonstrativo fiscal documentos que se encontram no livro Caixa, causando lançamentos em duplicidade, a crédito da conta Caixa, diminuindo o saldo da conta de maneira irreal, conforme foi apontado na defesa, fato esse que repercutiu em períodos posteriores. Observa que no demonstrativo houve erro no lançamento da duplicata 67413 [não diz de que empresa]. Reitera o pedido de nulidade dos itens 1º e 4º, e de improcedência do item 2º. Reafirma o pleito de exclusão da documentação referente às contas bancárias, alegando que tais documentos não foram solicitados às instituições financeiras através de “mandato” [mandado] legal.

Foi determinada nova diligência, para que fossem examinados os pontos assinalados, relativamente ao item 1º do Auto, em face dos elementos aduzidos pela defesa, levando em conta as praxes seguidas habitualmente pela fiscalização, segundo os roteiros de auditoria específicos para esse tipo de levantamento, observando-se, inclusive, a orientação do art. 3º da Portaria nº 445/98. Quanto ao item 4º, foi solicitado que fossem examinados os pontos assinalados, em face dos elementos aduzidos pela defesa, de acordo com os roteiros de auditoria apropriados, solicitando-se que fossem prestados os esclarecimentos cabíveis quanto às questões suscitadas, refazendo-se os cálculos, se fosse o caso, com as observações cabíveis.

O fiscal diligente, ao cumprir a diligência no tocante ao item 1º, informou que nas duas Notas citadas pela defesa a unidade de medida é o quilo, tendo o fornecedor apenas indicado o total das peças, talvez para controle, de modo que deveria o autuado ter utilizado a unidade quilo, como fez o autuante. Aduz que as mercadorias são vendidas em quilos. Considera que, se houve equívocos no levantamento fiscal, o contribuinte deveria apontá-los para serem verificados. Quanto à reclamação de que não teria sido observada a orientação da Portaria nº 445/98, o diligente diz que, no seu entendimento, o autuante atentou para a unidade de medida (quilo ou peça). Quanto à especificação, no levantamento fiscal, sob a rubrica “Produtos de primeira”, diz que, a seu ver, o autuante se baseou na Nota Fiscal 36394 [de Sultan Ind. e Com. Ltda.] e no Registro de Inventário. Quanto ao fato de as mercadorias serem revendidas, às vezes, por unidade (peça), e, outras vezes, por quilos, tal fato é “difícil de mensurar”. Com relação ao item 4º, o diligente fala das verificações efetuadas em face dos argumentos do sujeito passivo, e informa que analisou as duplicatas que, segundo a defesa, teriam sido lançadas no livro Caixa, e constatou os lançamentos das mesmas, conforme consta às fls. 1104 e 1127, sendo que as mesmas foram lançadas no livro Caixa com o número do banco, quando deveriam ser lançadas com o número da duplicata, fato este que ocasionou os equívocos por parte do fiscal autuante. Explica que refez os demonstrativos de Caixa dos exercícios de 2000 e 2001, até julho, sendo que, quanto aos demais períodos, de agosto de 2001 a dezembro de 2003, não houve alteração.

Foi mandado dar ciência da revisão dos lançamentos ao fiscal e ao sujeito passivo.

O autuado manifestou-se dizendo reafirmar todo o teor da defesa inicial e da manifestação anterior. Com relação à diligência, considera que o fiscal designado para realizar a diligência deveria ter feito o levantamento efetuado pelo autuante, Nota por Nota, excluindo as operações que foram comercializadas das duas formas, ou seja, a quilo e por unidade. Insiste que existem mercadorias que são compradas a quilo e vendidas por unidades, e, por isso, não seria possível realizar levantamento quantitativo por espécies de mercadorias. Quanto às considerações feitas

pelo fiscal diligente acerca da forma como as mercadorias são vendidas, o autuado contrapõe que não pode o auditor determinar como a empresa deve vender suas mercadorias, pois a empresa não é obrigada a vender as peças por quilo. Insiste em que não foi atendida a regra do inciso III do art. 3º da Portaria nº 445/98. Quanto aos documentos que a empresa foi intimada a apresentar, diz o autuado que o fiscal diligente não examinou a documentação, pois os documentos foram entregues e devolvidos pelo auditor diligente da mesma forma. Aduz que foram anexadas à manifestação cópias de todas as Notas Fiscais do exercício de 2000, para que seja feita nova diligência por fiscal estranho ao feito. Assinala que o fiscal diligente afirmou ser “difícil de mensurar” qual o tipo de mercadoria a que se refere o fornecedor, seja por quilo, seja por peça, quando no documento consta a expressão “Produtos de primeira”, ou similar. Com relação ao item 2º, observa que o fiscal diligente confirmou o que disse a defesa, não cabendo a cobrança de ICMS por antecipação, já que as mercadorias não se destinaram a comercialização. No que concerne ao item 4º, o autuado alega que a diligência não foi cumprida do modo como foi solicitada por esta Junta, porque o diligente, apesar de ter recebido toda a documentação para realizar a diligência, se limitou a lançar as duplicatas apontadas na defesa. Alega que haveria outras duplicatas, além das indicadas anteriormente, que também estariam lançadas no livro Caixa, e foram consignados nos demonstrativos fiscais como se não tivessem sido lançadas, relativamente ao exercício de 2001, conforme demonstrativo.

#### **VOTO**

O débito tributário objeto do item 1º deste Auto de Infração foi apurado por meio de levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado, que indicou omissões de operações tributáveis. No item 2º, o lançamento diz respeito à falta de recolhimento de ICMS por antecipação, referente a aquisições interestaduais de mercadorias “relacionadas nos anexos 69 e 88”, ou seja, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação - pisos cerâmicos. O item 3º refere-se a recolhimento de ICMS efetuado a menos na condição de empresa de pequeno porte. E o item 4º cuida de “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa”.

O autuado pediu, em preliminar, a anulação do lançamento, reclamando que houve cerceamento de defesa, porque o autuante, além do Auto de Infração, apenas forneceu uma cópia do demonstrativo de débito, de modo que, só com esse elemento, não foi possível elaborar a defesa nos termos ideais. Questiona especificamente os itens 1º e 4º, alegando que a descrição dos fatos não foi feita de forma clara e precisa, como prevê o art. 39, III, do RPAF. No que concerne ao item 4º, argumenta que, ainda que fosse verdadeira a existência de saldos credores de Caixa, isso não constituiria fato gerador de ICMS, pois não há na legislação estadual qualquer dispositivo legal que indique a ocorrência de saldo credor de Caixa como fato gerador daquele tributo, e o fiscal não declarou qual o nexo causal entre omissão de saídas de mercadorias tributáveis e saldo credor de Caixa. Reclama, ainda, que as provas carreadas aos autos pelo fiscal teriam sido obtidas ilicitamente, e pede que sejam excluídas.

O fiscal autuante, ao prestar a informação, nada disse de concreto com relação às preliminares suscitadas pela defesa.

Não há dúvida que as cópias dos levantamentos fiscais devem ser entregues ao sujeito passivo no ato da intimação, como manda o art. 46 do RPAF. Neste caso, não é crível a alegação do autuado de que apenas lhe fora fornecida uma cópia do demonstrativo de débito, haja vista que a defesa menciona em detalhes aspectos que somente teria condições de abordar em face dos demonstrativos analíticos elaborados pelo fiscal. Por conseguinte, não deve ser levada a sério a reclamação do autuado de que não recebeu os demonstrativos fiscais que deram suporte aos lançamentos.

Com relação à descrição do fato no caso do item 4º, o autuado, em princípio, tem razão, quando alega que saldos credores de Caixa não constituem fato gerador de ICMS.

A emissão de Auto de Infração com base no sistema de informatização desta Secretaria representa um avanço de méritos inegáveis. No programa de computador foram codificadas as infrações de forma genérica, pois seria impossível descrever hipoteticamente todas as situações passíveis de ocorrer na prática, em seus mínimos detalhes. Cabe, portanto, ao fiscal, diante das circunstâncias de cada caso, completar a descrição do fato. O art. 39 do RPAF manda que o fiscal descreva os fatos “de forma clara, precisa e sucinta”, para que o contribuinte possa compreender plenamente do que está sendo acusado e quais as consequências jurídicas do fato, de modo a que possa reconhecer a imputação que lhe é feita ou então defender-se, se assim pretender. Para que fique patente a razão da cobrança do imposto neste caso - item 4º do Auto -, tendo em vista que a exigência de ICMS deve ser feita sempre em função da ocorrência de um fato que corresponda à descrição legal da hipótese de incidência, ou seja, a realização de operação de circulação de mercadorias ou a prestação de serviços compreendidos no âmbito de aplicação desse imposto, cumpre frisar que, a rigor, saldos credores de Caixa não constituem fato gerador de nenhum tributo. No caso do ICMS, quando se apuram saldos credores daquela conta, o ICMS não é exigido em virtude desse fato em si, mas com base na presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de saldos credores de Caixa denuncia a falta de contabilização de receitas. A conta Caixa, por integrar o Ativo, deve ter sempre saldos devedores. Quando apresenta saldos credores, diz-se, no jargão contábil, que houve “estouro” de Caixa, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não contabilizados. Esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

Todavia, malgrado a forma imprópria como o fiscal descreveu o fato, é evidente que não houve cerceamento de defesa, no caso do item 4º, porque, lendo-se a peça de defesa, percebe-se que o defendente compreendeu perfeitamente o teor da imputação. Ultrapasso, por isso, a preliminar suscitada.

Também ultrapasso a alegação de que as provas do item 4º teriam sido obtidas por meios ilícitos, haja vista que, de acordo com as fls. 12 a 19 e as fls. 1008 a 1015, consta que os documentos bancários chegaram às mãos do fiscal em decorrência de intimação do sujeito passivo, tendo este, espontaneamente, entregue ao fisco os elementos solicitados.

No mérito, há um sério impasse no tocante ao critério adotado no levantamento quantitativo que determinou o débito do item 1º deste Auto. O autuado alega que comercializa confecções, sendo que muitas mercadorias são adquiridas a quilos, e ao serem revendidas tanto saem em quilos como por unidades. Apela para a orientação do art. 3º da Portaria nº 445/98, que recomenda criterioso rigor no levantamento quantitativo, inclusive no tocante à unidade de medida a ser adotada. Explica que a empresa adquire produtos de diversas indústrias e de atacadistas que vendem produtos populares que apresentam leves defeitos de fabricação e que são vendidos a quilo, sem discriminação, sendo que, nas Notas Fiscais, são empregadas as mais diversas expressões na descrição das mercadorias, tais como, “Produtos de primeira escolha”, “Qualidade verão saldos”, “Conjuntos saldos sortidos”, “Produtos confeccionados”, “Malha confeccionada”, “Artigos confeccionados em malha”, “Kg Toalha segunda qualidade”, “Qualidade inverno 2000”, “Saldo de confecções com defeito segunda escolha”, “Saldo de confecções segunda escolha”, “Saldo segunda escolha peças sortidas de segunda qualidade”, “Saldo confecções”, sem discriminar a espécie e a quantidade das mercadorias. Diz que a empresa revende essas mercadorias a quilo e também por unidades. Nota que o fiscal também criou um item com a rubrica “Produtos de primeira”, genericamente, sem atentar para a unidade de medida adotada para cada espécie de mercadoria, e pergunta o que viriam a ser os tais “Produtos de primeira”. Indaga: seriam camisas? Seriam blusas? Bermudas? Toalhas?



Ao prestar a informação, o fiscal autuante admitiu que teve muita dificuldade em efetuar o levantamento quantitativo de estoque, porque o contribuinte não teve o devido cuidado de especificar corretamente as mercadorias vendidas nas Notas Fiscais (fl. 985).

O processo foi remetido em diligência, para que a ASTEC verificasse essa questão. O fiscal designado para cumprir a diligência informou que, mediante verificação feita “in loco”, constatou que a unidade (de medida) adotada pelo autuado é o quilograma: o cliente escolhe determinada mercadoria, e o funcionário da loja pesa a peça escolhida, para ver o preço (fl. 997). Ocorre que, logo em seguida, o fiscal acrescenta que existem mercadorias que são vendidas por unidade, ou seja, por peça. Quanto à alegação da defesa de que não teria sido observado o art. 3º da Portaria nº 445/98, o fiscal diligente diz que, no seu entendimento, o autuante adotou como unidade de medida quilo ou peça. Com relação ao item do levantamento em que o fiscal engloba mercadorias sob a rubrica “Produtos de Primeira”, o fiscal diligente diz não ter o poder de adivinhar, de modo que só o próprio fiscal autuante poderia explicar o que quis dizer com aquela expressão.

Analisando os documentos anexos aos autos, noto o seguinte: a) a Nota Fiscal 29319 da Adacha, à fl. 946, contém na coluna “unidade” a indicação “pc”, ou seja, peças (unidades); b) a Nota Fiscal à fl. 947, da CTL Com. de Tecidos Ltda., indica como unidade de medida “kg” (quilo); c) a Nota Fiscal 614 da Vidibru, à fl. 948, diz respeito a “saldo de confec. 2ª escolha”, tendo como unidade “kg”; d) a Nota Fiscal 569 da Vidibru, à fl. 949, descreve “saldo 2ª escolha – peças sortidas de 2ª qualidade”, tendo como unidade “kg”; e) a Nota Fiscal 2111, da CTL Com. de Tecidos Ltda., à fl. 950, refere-se a “saldo de confecções” e indica como unidade de medida “kg”; f) as Notas Fiscais às fls. 951 e 953, da Amvale, descrevem “malha confeccionada 100% Poliamida”, e a unidade de medida é “kg”; g) a Nota Fiscal 1198 da Vidibru, à fl. 952, refere-se a “saldo confecções”, tendo como unidade “kg”; h) as Notas Fiscais às fls. 954 e 956, da Lunender, descrevem “qual. verão 99/2000 kg saldos”, e a unidade de medida é “kg”; i) existem outras Notas Fiscais de aquisições seguindo a mesma tônica; j) posteriormente, foram anexadas aos autos cópias de Notas Fiscais de diversos fornecedores em que constam como unidades de medida os termos “pça” (fls. 1048 e 1049), “kg” (fl. 1050), “un” (fls. 1051-1052), e assim por diante.

Já no que concerne às operações de revenda, efetuadas pelo autuado, as cópias anexadas aos autos estão ilegíveis. No entanto, o fiscal designado para cumprir a diligência informou que esteve na empresa e constatou que a unidade de medida adotada pelo autuado é o quilograma, porém existem casos em que a venda é efetuada por peças (fl. 997).

Em suma, o levantamento quantitativo de estoque é inadequado neste caso, haja vista não ser possível faz-se esse tipo de levantamento misturando unidades de medida heterogêneas. Sendo assim, teria de ter sido adotado outro roteiro de auditoria – como, aliás, foi feito em relação aos exercícios de 2001, 2002 e 2004, como se vê no item 4º, em que foi feito levantamento de Caixa. Já que foi feita auditoria de Caixa dos exercícios de 2001, 2002 e 2004, poderia muito bem ter sido feito o levantamento de Caixa do exercício de 2000, em vez de levantamento quantitativo de estoques.

Digo mais, se houvesse indícios de sonegação e não fosse possível adotar os roteiros convencionais de auditoria, seria admissível até mesmo o arbitramento da base de cálculo. Não, porém, levantamento quantitativo, na forma como foi levado a cabo, implicando falta de certeza e liquidez.

É nulo, por conseguinte, o lançamento do item 1º deste Auto, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF. A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte sanar alguma irregularidade porventura existente, mesmo mediante denúncia espontânea, antes de nova ação fiscal, exime-se de sanções.

No caso do item 2º, em que se discute o lançamento de ICMS por antecipação referente a aquisições interestaduais de pisos cerâmicos, considerando que a atividade do autuado é o comércio de confecções, e tendo em vista a informação prestada pela ASTEC, estou convencido de que as mercadorias não se destinaram a revenda, sendo, portanto, indevida a cobrança do imposto por antecipação. Lançamento improcedente.

O débito do item 3º foi reconhecido pela defesa.

No item 4º, discute-se “Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de saldo credor de caixa”. Já foi superada a preliminar quanto à forma incompleta como o fato foi descrito pelo autuante. Também foi superada a alegação de que as provas teriam sido obtidas de forma ilícita. No mérito, em face dos pontos questionados pela defesa, foi determinada a realização de diligência, a cargo da ASTEC. O fiscal diligente fez o que lhe foi solicitado por esta Junta. Informou que analisou as duplicatas que, segundo a defesa, teriam sido lançadas no livro Caixa, e constatou os lançamentos das mesmas, conforme consta às fls. 1104 e 1127, e então refez os demonstrativos de Caixa dos exercícios de 2000 e 2001, até julho, sendo que, quanto aos demais períodos, de agosto de 2001 a dezembro de 2003, não houve alteração.

Posteriormente, o contribuinte alegou que haveria outras duplicatas, além daquelas que tinham sido indicadas, que também estariam lançadas no livro Caixa, e foram consignados nos demonstrativos fiscais como se não tivessem sido lançadas, relativamente ao exercício de 2001.

Trata-se de uma alegação vazia. O demonstrativo apresentado pela defesa às fls. 1146 e 1147 não provam nada. Se, realmente, as duplicatas especificadas foram lançadas no Caixa, o autuado poderia ter juntado à sua manifestação as provas do que alega. Noto que foram juntadas cópias de Notas Fiscais atinentes ao item 1º do Auto. Por que não fez o mesmo com relação ao item 4º?

No processo administrativo não se aplica a figura da preclusão, que é incompatível com o princípio da verdade material. No entanto, é inadmissível a solicitação de diligência fundada em mera alegação, sem juntada de qualquer prova, sequer por amostragem.

O RPAF, no art. 147, I, “b”, prevê que deve ser indeferido o pedido de diligência, quando destinada a verificar fatos relativos a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos.

Assim, mantenho o lançamento do item 4º na forma sugerida pelo fiscal que procedeu à revisão do lançamento. O demonstrativo do débito deverá ser refeito com base no demonstrativo à fl. 1047, com imposto remanescente no valor de R\$ 70.170,08.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206898.0144/05-1**, lavrado contra **ELIO NEGRÃO BERNARDES DE SOUZA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$71.390,11**, acrescido das multas de 50% sobre R\$1.220,03 e de 70% sobre R\$70.170,08, previstas no art. 42, inciso I, “b”, 3, e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de junho de 2007

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR