

A. I. N° - 117227.0007/06-6  
AUTUADO - PINTO E PINTO LTDA.  
AUTUANTE - ROQUE PEREIRA DA SILVA  
ORIGEM - INFAS VAREJO  
INTERNET - 01.09.2008

1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0286-01/08

**EMENTA:** ICMS. 1. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, diferenças tanto de saídas como de entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a de entradas. Modificada a diferença de maior expressão monetária, após apresentação de elementos de prova pelo autuado. Infração parcialmente subsistente. **b)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Autuado elide parcialmente a exigência fiscal. Infração parcialmente subsistente. Rejeitada a nulidade argüida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/06/2006, exige ICMS no valor de R\$ 45.981,73, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS atribuídas ao autuado:

1. Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2001, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 23.602,94, acrescido da multa de 70%;
2. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2002, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 22.378,79, acrescido da multa de 70%.

O autuado apresentou peça impugnatória ao lançamento de ofício às fls. 328 a 329, afirmando que apesar de tomar ciência do Auto de Infração em 07/07/2006, somente recebeu o livro Registro de Ocorrências, cópia do Auto e seus respectivos anexos no dia 07/08/2006, por algum problema administrativo do setor de fiscalização, ocasionando perda de tempo em seu prazo para interpor defesa. Acrescenta que, mesmo com a suspensão dos prazos de que cuida o Decreto n° 10.055 de 18/07/2006, o tempo não foi suficiente para analisar mais detalhadamente os levantamentos realizados pelo autuante, contudo, como o prazo de defesa se encerra em 23/08/2006, diz que analisou alguns tópicos.

Prosseguindo, argui a nulidade do Auto de Infração, invocando o artigo 18, IV, “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/BA, por ter o autuante realizado o levantamento por lote, ou seja, somatório de alguns itens como, anéis, brincos, canetas, pingentes, pulseiras, relógios e vasos, e não por produto, fato que segundo diz prejudica qualquer conclusão, bem como ao realizar o cálculo do preço médio unitário da mesma maneira distorce o resultado.

Rechaçando o mérito, afirma que o Demonstrativo de Estoque referente ao exercício de 2001 está totalmente prejudicado, tendo em vista que o autuante ao levantar os dados principalmente de canetas e relógios não observou que o Registro de Inventário que solicitou referente aos exercícios de 2001 e 2002 não estava completo no que diz respeito ao exercício de 2000, fl. 02 do Registro de Inventário juntado aos autos, pois inicia com o transporte de valores no total de R\$ 172.861,75.

Diz que lançando no levantamento saldos iguais a zero para os dois itens, fato que não espelha a realidade, pois os saldos corretos em 01/01/2001 são respectivamente, canetas 227 unidades e relógios 361 unidades, conforme fls. 29 a 50 do livro Registro de Inventário nº 01, acostado às fls. 331 a 351, dos autos.

Finaliza requerendo a improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 353 a 356, contestando as alegações defensivas quanto à nulidade e improcedência da autuação. Sustenta que os levantamentos realizados relativos à Auditoria de Estoque foram realizados de forma que não permite sombra de dúvida no que pertine às infrações cometidas pelo autuado.

Ressalta que o autuado ao entregar os documentos solicitados, deixou de apresentar o livro Registro de Inventário nº. 01, que consta o inventário de mercadorias referentes aos exercícios de 1998, 1999 e parte de 2000.

Diz ainda que nos levantamentos realizados referentes ao exercício de 2001, não constou os Estoques iniciais das mercadorias “canetas” e “relógios”, cujos estoques iniciais estavam registrados, como de fato estão no livro Registro de Inventário que não fora entregue na ocasião própria ao Fisco.

Esclarece que, com a efetiva entrega do livro Registro de Inventário de 2000, procedeu a inclusão no estoque inicial de 2001 – referente ao estoque de 2000 -, correspondente a 324 canetas e 371 relógios, conforme consta nas fls. 28-v a 30, de dezembro de 2000, em anexo, o que mudou o resultado apurado inicialmente que passa para falta de recolhimento do imposto no valor de R\$ 12.105,05, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, relativos à omissão de saídas, conforme demonstrativo.

Quanto à infração 02, diz o autuante que o autuado não se reporta aos valores relativos ao exercício de 2002, nada havendo a acrescentar.

Conclui mantendo parcialmente a autuação, sendo a infração 01 no valor de R\$ 12.105,05 e a infração 02 no valor originalmente exigido de R\$ 22.378,79.

Sugere que o autuado seja cientificado dos novos valores apresentados nos Demonstrativos.

Intimado o contribuinte para conhecimento sobre o resultado da diligência, este se manifesta às fls. 393 a 395, afirmando que nos lançamentos de saídas de mercadorias de 01/01/2001 a 31/12/2001 (fls. 01 a 29), o autuante sempre utilizou a última saída e não o preço médio do último mês, o mesmo ocorrendo no período de 01/01/2002 a 31/12/2002 (fls. 01 a 20), da planilha de saídas de mercadorias, fato que impede a determinação do valor a ser considerado para apuração da base de cálculo no demonstrativo de estoque.

Argúi que cabe a aplicação do artigo 18, I, “a” do RPAF/BA, por não ser possível determinar o valor exato do preço médio das mercadorias, muito menos elaborar um levantamento quantitativo de estoque produto a produto e seu preço médio, e ainda apurar omissão de saídas e/ou entradas.

Diz que, caso este CONSEF ainda assim decida julgar o Auto de Infração, existem diferenças que precisam ser retificadas. Alega que o autuante enumera à fl. 356, quantitativos referentes ao estoque inicial do item “canetas” num total de 324 unidades, quando na apresentação da defesa prévia apresentou um total de 227 unidades, diferenças quanto ao estoque inicial de “anéis” referentes ao exercício de 2001 e também diferenças de lançamentos de entradas de mercadorias no item “relógios” referente ao exercício de 2002.

Alega que no Demonstrativo de Estoque referente ao exercício de 2001, o estoque inicial do item “caneta” é de 227 unidades, conforme demonstração que apresenta referente ao livro Registro de Inventário. Diz que, considerando o estoque inicial real de 227 e refazendo o “Demonstrativo de Estoque”, restaria apenas 09 unidades de diferença, porém, como não existe o valor exato do preço médio de saídas do último mês do exercício de 2001, torna-se impossível apurar a base de cálculo do ICMS.

Acrescenta que o mesmo ocorre com o item “anéis” quando lança o estoque inicial de 2001 com o quantitativo de 724 unidades, sendo correto o quantitativo de 713 unidades, conforme anexos nºs 05 a 07, fls. 02,03 e 07 do livro Registro de Inventário 02, conforme demonstração que apresenta.

Argumenta que sendo o estoque inicial de 713 unidades resta a diferença de 20 unidades, contudo, como não há o valor exato do preço médio de saídas de último mês do exercício de 2001 torna-se impossível apurar a base de cálculo do imposto.

Quanto à infração 02, insurge-se também contra a forma de apuração do preço de saídas, por estar em desacordo com a Portaria nº 445. Alega que na planilha de Entradas de Mercadorias referente ao período 01/01/2002 a 31/12/2002, encontra-se lançada a Nota Fiscal nº 007 de 10/09/2002 como sendo entrada de mercadorias, quando na realidade, diz respeito à devolução de mercadorias, conforme planilha anexa e cópia da referida nota fiscal, resultando em divergência quanto às entradas, bem como saídas no período que deve ser retificada.

Acrescenta que na mesma planilha acima referida, consta a Nota Fiscal nº 21446, emitida em 28/10/2002, que diz respeito à bonificação, não destinada a revenda, devendo ser retificada.

Insurge-se também neste item da autuação, contra a sistemática de base de cálculo do preço médio das mercadorias, por ter sido utilizado pelo autuante a última saída, em desacordo com o artigo 5º da Portaria nº 445, não expressando o valor correto.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração.

O autuante apresentou informação fiscal (fls. 412 a 414), contestando as alegações defensivas quanto aos preços médios apurados tanto no exercício de 2001 como no exercício de 2002. Afirma que o autuado não apresenta demonstrativos que identifiquem o valor devido, e apresenta na manifestação os mesmos questionamentos apresentados na defesa inicial, cuja contestação foi feita à fl. 355. Reitera que no tocante ao preço médio os valores não estão distorcidos uma vez que, foram realizados tomando-se por base as últimas vendas, conforme a Portaria nº 445/88, cujo artigo 5º, I, transcreve.

Sustenta que lastreou a apuração com base no artigo 5º da Portaria 455/98, que determina a apuração da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, portanto, o termo últimas vendas refere-se exatamente às vendas realizadas no último mês em que as mercadorias foram comercializadas.

Afirma que, caberia ao contribuinte no caso, apresentar demonstrativos, provando quantitativamente que referidos valores não estariam corretos, e não apelar para o argumento de que é impossível apurar a base de cálculo do ICMS.

Reconhece o autuante as divergências apontadas pelo autuado, referentes às quantidades do estoque inicial do exercício de 2001, de 227 e 713, concernentes a “caneta” e “relógios”, fato que segundo diz, modifica o valor das omissões de saídas de R\$ 71.206,16 com ICMS de R\$ 12.105,05 para R\$ 19.816,44 com ICMS de R\$ 3.368,79, que deduzido do crédito de 8% no valor de R\$ 1.585,30, resulta no ICMS devido no valor de R\$ 1.783,50, conforme demonstrativo acostado aos autos à fl. 415/416.

Ressalta que na descrição dos fatos, a infração relativa ao exercício de 2002, fora digitalizada como sendo 2005, contudo, diz que isso não prejudica o processo, haja vista que todos os documentos e planilhas são relativos ao exercício de 2002.

No tocante à alegação defensiva referente à Nota Fiscal nº 007, reconhece como correta e modifica a planilha do exercício de 2002, passando o valor da omissão de saídas, originalmente apontada no valor de R\$ 248.653,27 com ICMS de R\$ 22.378,79, para R\$ 242.202,28 com ICMS no valor de R\$ 41.174,40, que deduzido do crédito de 8% no valor de R\$ 19.376,20, resulta no ICMS devido no valor de R\$ 21.798,20.

Com relação à Nota Fiscal nº 21446, afirma descaber a alegação defensiva, pois as mercadorias relativas à bonificação são tributadas.

Conclui opinando pela procedência parcial do Auto de Infração no montante a recolher de R\$ 23.581,70, ao tempo em que sugere que seja informado ao autuado dos novos valores constantes dos Demonstrativos acostados aos autos às fls. 415/416.

A 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal – JJF, considerando que a presunção legal de pagamentos de entradas de mercadorias com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e não contabilizadas, originalmente exigida na infração 01, fora elidida pelo autuado, afastando assim a presunção apontada, permanecendo, no entanto, a exigência referente à diferença de saídas de mercadorias omitidas, converteu o processo em diligência, a fim de que a repartição fazendária intimasse o autuado, comunicando-o da mudança da maior expressão monetária, ou seja passando de entrada para saída, bem como entregasse mediante recibo específico, cópias dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante, com a reabertura do prazo de defesa de 30(trinta) dias.

Consta à fl. 423, intimação ao contribuinte com a respectiva ciência sobre os novos demonstrativos elaborados pelo autuante e reabertura do prazo de defesa de 30 dias, contudo, sem qualquer manifestação posterior.

## VOTO

O Auto de Infração em lide imputa ao autuado o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS, apuradas através de levantamento quantitativo de estoques de por espécies de mercadorias em exercício fechado.

A primeira infração cuida da falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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 exercício fechado de 2001.

A segunda infração se refere à falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, no exercício fechado de 2002.

Inicialmente, verifico que o autuado alega que, apesar de tomar ciência do Auto de Infração em 07/07/2006, somente recebeu o livro Registro de Ocorrências, cópias do Auto e seus respectivos

anexos no dia 07/08/2006, por algum problema administrativo do setor de fiscalização, ocasionando perda de tempo em seu prazo para interpor defesa, por não ser o tempo suficiente para analisar mais detalhadamente os levantamentos realizados pelo autuante.

Certamente não é o que consta dos autos, pois, conforme se observa no próprio Auto de Infração o autuado acusou a ciência e o recebimento da 3<sup>a</sup> via em 07/07/2006, bem como à fl. 06, acusou o recebimento da 2<sup>a</sup> via dos demonstrativos e a devolução dos livros e documentos coletados pela fiscalização.

Também argúi o autuado a nulidade do Auto de Infração, por ter o autuante realizado os levantamentos por lote (somatório) de alguns itens (anéis, brincos, canetas) e não por produto, prejudicando qualquer conclusão, bem como, por realizar o cálculo do preço médio da mesma maneira, o que distorce o resultado. Não vejo como prosperar a argüição defensiva, haja vista que os levantamentos realizados pelo autuante foram feitos por espécie de mercadorias, bem como os preços médios apurados, consoante a legislação do ICMS, especialmente, a Portaria nº 455/98.

A propósito do preço médio, constato que o autuante à fl. 40 dos autos, acostou demonstrativo referente à infração 01, com o título “Cálculo do Preço Médio das Omissões de Entrada”, onde se observa o preço médio pelas compras referentes às mercadorias “canetas” e “relógios”, inclusive, com a identificação das notas fiscais de aquisição.

No respeitante ao preço médio referente à infração 02, vejo que o autuante acostou demonstrativo às fls.67 a 69, com o título “Calculo do Preço Médio das Omissões”, indicando o preço médio das saídas realizadas no último mês do exercício fiscalizado, no caso dezembro de 2002, inclusive identificando as notas fiscais de saídas por cada espécie de mercadoria.

Apesar de os levantamentos realizados pelo autuante indicarem os referidos preços médios, indubitavelmente tem o contribuinte o direito de se insurgir contra tais preços quando entender serem incorretos. Contudo, não deve simplesmente alegar, necessariamente, tem que provar as suas alegações.

Noto que o autuado apesar de não concordar com os preços médios apurados pelo autuante, em nenhum momento, tanto da defesa inicial quanto nas diversas manifestações, inclusive quando da reabertura do prazo de defesa de 30 (trinta) dias, apresentou os preços médios que entende como corretos, não observando assim os artigos 123 e 143, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, que dispõem:

*“Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.*

(...)

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”*

Diante do exposto, rejeito a nulidade argüida.

Apesar de não ter sido suscitado pelo autuado, mas, pelo autuante, registro que, na “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração, o Auditor Fiscal digitou como sendo a infração 02 referente ao exercício de 2005, porém, conforme se verifica na própria infração apontada no Auto de Infração, esta diz respeito ao exercício de 2002, não representando tal equívoco, qualquer prejuízo ao exercício do direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte.

Indispensável também consignar que, conforme será visto a seguir, a infração 01 - originalmente indicada no Auto de Infração como presunção de omissão de saídas -, após o acolhimento pelo autuante das razões defensivas referentes a quantidades de mercadorias, este efetuou as correções e ajustes, resultando na mudança da maior expressão monetária, que passou para saídas omitidas,

tendo esta 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, em observância ao direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte, convertido o processo em diligência, para que fosse entregue ao autuado cópia dos novos demonstrativos elaborados pelo autuante, bem como reaberto o prazo de defesa de 30 (trinta) dias, o que foi cumprido.

No respeitante à infração 01, convém esclarecer, inicialmente, que a omissão de saídas de mercadorias apontada no Auto de Infração em exame, decorre da presunção de que ocorreram saídas anteriores sem pagamento do imposto, em função da constatação de existência de entrada de mercadorias não contabilizadas, estando prevista no artigo 2º, §3º, V do RICMS/97, regra emanada do §4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que dispõe:

“Art.4º (...)”

(...)

*§4º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos a caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.”*

Nessa situação, a legislação do ICMS presume que tais aquisições são decorrentes de operações de comercialização (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, conforme determina o artigo 4º, §4º, da Lei n. 7.014/96, acima transcrita.

Portanto, cabe ao sujeito passivo da relação tributária, querendo, apresentar todos os elementos de provas hábeis, no intuito de elidir a acusação fiscal.

No presente caso, noto que o autuante ao se reportar sobre as alegações defensivas, esclarece que o autuado ao entregar os documentos solicitados, deixou de apresentar o livro Registro de Inventário nº. 01, onde consta o inventário de mercadorias referentes aos exercícios de 1998, 1999 e parte de 2000, implicando que nos levantamentos realizados referentes ao exercício de 2001, não constasse os Estoques iniciais das mercadorias “canetas” e “relógios”, cujos estoques iniciais estavam registrados, como de fato estão no livro Registro de Inventário que não fora entregue na ocasião própria ao Fisco.

Como consequência da efetiva entrega do livro Registro de Inventário de 2000, o autuante incluiu no estoque inicial de 2001 – referente ao estoque de 2000 -, 324 canetas e 371 relógios, o que mudou a presunção de omissão de saídas apurada inicialmente, que passou para falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita no valor de R\$ 12.105,05, conforme demonstrativo acostado aos autos.

Observo que o autuado ao se manifestar sobre a informação fiscal e a modificação efetuada aponta ainda divergências, referentes às quantidades do estoque inicial do exercício de 2001, de 227 e 713, concernentes a “caneta” e “relógios”, respectivamente, alegação acatada pelo autuante que modificou o valor das omissões de saídas de R\$ 71.206,16 com ICMS de R\$ 12.105,05, para R\$ 19.816,44 com ICMS de R\$ 3.368,79, que deduzido do crédito de 8% no valor de R\$ 1.585,30, resulta no ICMS devido no valor de R\$ 1.783,50, conforme demonstrativo acostado aos autos.

Na realidade, na infração 01, remanesceram como omissão de saídas, as mercadorias anéis, brincos, canetas, pingentes e pulseiras, no valor total de R\$ 19.816,44 com ICMS no valor de R\$ 3.368,79, que deduzido do crédito de 8% - por ser o autuado, à época, optante pelo Regime Simplificado de Apuração do ICMS – no valor de R\$ 1.585,30, resulta no ICMS devido no valor de R\$ 1.783,50.

Assim, este item da autuação é parcialmente subsistente no valor de R\$ 1.783,50.

No que concerne à infração 02, constato assistir razão ao autuado quanto à alegação referente à Nota Fiscal nº. 007, aliás, fato também reconhecido pelo autuante. No tocante à Nota Fiscal nº 21446, não assiste razão ao autuado, haja vista que as mercadorias referentes à bonificação são tributadas normalmente, sendo correta a exigência.

Assim, após a exclusão da Nota Fiscal nº 007 a exigência referente a este item da autuação, passa para o valor da omissão de saídas de R\$ 242.202,28 com ICMS no valor de R\$ 41.174,40, que deduzido do crédito de 8% no valor de R\$ 19.376,20, resulta no ICMS devido no valor de R\$ 21.798,20.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **117227.0007/06-6**, lavrado contra **PINTO E PINTO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$23.581,70**, acrescido da multa de 70%, prevista no artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR