

**PROCESSO** - A. I. Nº 232953.0010/01-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - C. A. TÊXTIL COMÉRCIO LTDA. (C. A. TÊXTIL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.)  
**RECURSO** - REPRESENTAÇÃO DA PGE/PROFIS – Acórdão CS nº 0089-21/02  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 14/07/2010

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0189-12/10

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. PROCEDÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO. Representação proposta de acordo com o art. 119, II, § 1º da Lei nº 3.956/81 (COTEB), a fim de que seja reduzido o valor do imposto exigido no presente lançamento fiscal tendo em vista a comprovação, pelo sujeito passivo tributário, de que houve equívocos de dados nos demonstrativos elaborados pelo fiscal autuante. Representação **ACOLHIDA**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Representação da PGE/PROFIS com fundamento no artigo 119, II, e seu § 1º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB) e no artigo 113, do RPAF/99, dentro da sua competência para efetuar o controle da legalidade do Processo Administrativo Fiscal, com base no princípio da legalidade objetiva e da busca da verdade material.

Informa a douta PGE/PROFIS de que a presente Representação decorre de pedido de controle de legalidade interposto pelo contribuinte. Para embasar seu pedido a empresa apresentou livros e documentos fiscais e novos demonstrativos de débito com o valor que entende seja de fato devido em decorrência da lavratura do presente Auto de Infração.

Informa a PGE/Profis de que o presente processo administrativo fiscal foi concluído em um procedimento de reconstituição, após ter sido identificado seu extravio quando da interposição do aludido pedido de controle da legalidade. Nesta reconstituição, todas as peças processuais foram restauradas, sendo possível constituir o crédito tributário nele consignado, bem como, foram observados todos os princípios do processo administrativo fiscal, especialmente o da ampla defesa e do devido processo legal.

O Auto de Infração, lavrado em 28/6/2001 exige ICMS no valor de R\$36.823,36 em decorrência da omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentos fiscais, apurada através de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria, nos exercícios de 1998 e 1999.

Por se tratar de processo reconstituído, entende a douta PGE/PROFIS ser necessário, inicialmente, relatar os autos desde seu início, objetivando-lhe dar ordenamento sequenciado. Assim, informa:

1. No volume I e II (fls. 09/401) constam os termos do pedido de controle da legalidade e os documentos apresentados, inclusive o novo demonstrativo de débito. No volume II, a partir das fls. 401, se inicia o processo de reconstituição, onde foram juntados pela Inspetoria a defesa administrativa (fl. 413), o Auto de Infração (fls. 420/506), o julgamento da 4ª JF (fls. 507), o julgamento do Recurso Voluntário pela 1ª CJF (fls. 516), o julgamento do Recurso de Revista pela Câmara Superior. Neste ponto foi encerrado o processo de reconstituição.
2. A partir das fls. 528, foi interposto o 1º Pedido de Controle da Legalidade com base em Parecer da assessoria técnica da PGE/Profis (fls. 58), de que o contribuinte não trouxe novos fatos, embasados em dc

pudesse propor ao CONSEF um reexame da matéria. O processo, após saneamento, foi inscrito em Dívida Ativa com a conseqüente propositura da ação de execução fiscal.

3. No volume II consta novo Pedido de Controle da Legalidade interposto pelo autuado ante o indeferimento do anterior pedido (fls. 605). Finalmente, conforme fl. 611, entendeu o Órgão Jurídico remeter os autos à ASTEC/CONSEF para análise dos documentos trazidos pelo contribuinte.
4. Nos volumes III e IV constam ainda documentos trazidos pelo recorrente e peças do processo de reconstituição.
5. Às fls.1.048 (Vol. IV), o processo é devolvido à PGE/Profis pela diligente da ASTEC/CONSEF, com o despacho no sentido de que autuado deveria complementar os documentos trazidos juntamente com seus fundamentos. A partir das fls. 1.049 o contribuinte traz novos documentos, que compõem todo o volume V, o qual termina com a conclusão da ASTEC, através do Parecer de fls. 1.281 /1.282.

Após tais informações, passa a analisar os fundamentos do pedido do contribuinte.

Diz que ele, desde o início e quando de sua defesa administrativa, sempre afirmou existirem equívocos no procedimento adotado pela autuante para determinar e identificar as mercadorias autuadas, ou seja, vários nomes utilizados pela empresa não foram considerados em relação à mesma mercadoria. Trouxe uma relação desses produtos e seus nomes variados, apresentando depois o valor de estoque inicial e final e de saídas e entradas, para cada produto, em cada exercício autuado. Em vista destes fatos, requer seja feito um reexame nas saídas dos produtos utilizando os nomes técnicos apresentados. Reconhece e paga parte do débito.

Após tais informações, assevera a douta PGE/PROFIS ter verificado de que em nenhuma fase de julgamento do processo foi realizado o reexame solicitado pelo defendente. O fundamento de todas as decisões foi de que a empresa nada apresentava para embasar uma revisão fiscal.

Informa de que quando da interposição do 1º pedido de controle da legalidade (fls. 528), em agosto de 2005, o autuado apresentou novos demonstrativos e repetiu o argumento de que a autuante agrupou lençol, fronha, colcha, edredon, toalha, travesseiro, saia, almofada, manta, acolchoado, capa, tapete e roupão, realizando assim, e em outras palavras, um levantamento quantitativo por gênero e não por espécie. Disse ainda ter havido roubo em seu depósito quando da greve da Polícia Militar (docs fls. 570/ 574), havendo o extravio de vários dos documentos auditados, conseqüentemente, prejudicando sua defesa à época. Ao recuperar grande parte deles e com base nos arquivos do SINTEGRA, elaborou novos demonstrativos com o seu pedido de controle da legalidade e afirmou ter anexado toda a documentação necessária ao reexame.

Neste momento, observa a PGE/PROFIS que este pedido foi indeferido na época com base no Parecer técnico do assistente da PGE/PROFIS, que ao responder a quatro questões formuladas foi taxativo em afirmar que não poderia investigar sobre o acerto dos demonstrativos trazidos pela empresa ante o extravio de seus documentos.

No seu último Pedido de Controle da Legalidade, interposto em novembro de 2007, volta o contribuinte a repetir seus argumentos de que houve equívoco quanto ao procedimento adotado no levantamento quantitativo, por ter a autuante agrupado mercadorias semelhantes sem atentar para as diversas nomenclaturas utilizadas pela empresa em sua escrituração. Com este pedido, anexa uma caixa contendo todas as notas fiscais de entradas e saídas do período autuado e todos os livros fiscais pertinentes (relação em fls. 612). Informa de que o resultado apresentado foi fruto de trabalho árduo, realizado por ela própria e com o cuidado de separar as mercadorias antes reunidas pela autuante, conforme as diversas denominações que utilizava, o que resultou em um débito que reconhece devido para o exercício de 1998 no valor de R\$ 2.016,60 e para o exercício de 1999 no valor de R\$ 1.463,54.

Diante destes fatos, continua, o pedido do contribuinte foi atendido

ASTEC/CONSEF que, inicialmente, o devolveu tendo em vista a falta de indicação pontual, por parte do autuado, de falhas e equívocos no levantamento elaborado pela fiscalização e a apresentação de levantamento (fls. 8/36), com formatação totalmente distinta da utilizada pela fiscalização (fls. 426/427), tendo em vista que o autuante adotou a sistemática por gênero, enquanto o sujeito passivo, além de tratar os itens por espécie de mercadorias, incluiu em seu levantamento outros que não foram objeto da auditoria de estoques que resultou no lançamento original. A empresa atendeu ao que foi solicitado pela ASTEC/CONSEF (fls. 1.049/1.092), acrescentando ainda mais esclarecimentos e documentos (fls. 1.095/1.278).

O processo foi devolvido à ASTEC/CONSEF pela PGE/PROFIS com a seguinte solicitação: “que o diligente informe qual era o procedimento adotado pelo autuado em relação à escrituração dos produtos nas notas fiscais de entrada e de saída, livro de inventário; a fim de ser verificada a possibilidade da realização do levantamento quantitativo por espécie de mercadoria”.

Passa em seguida, a nobre Procuradora a analisar o resultado da diligência de fls. 1.281.

1. *“Comparando a descrição das mercadorias nas notas fiscais de entradas e de saídas a revisora afirma que há identidade de procedimento, pois detecta que as mercadorias estão descritas de forma igual.*
2. *Comparando a descrição das mercadorias nas notas fiscais acima referidas com a escrituração do Livro Registro de Inventário, a auditora revisora afirma que acompanham o mesmo procedimento, qual seja, a descrição é por espécies de mercadorias e as unidades são jogos ou peças, e procede aos exemplos retirados dessa documentação; jogos de lençol, jogos de cama, jogos de casal, lençol de casal, fronha, edredon casal, edredon solteiro, almofada, acompanhados de descrição da marca, como Santista, ou das cores como branco, xadrez, marfim, ou de algum detalhe como liso, estampado, bordado, etc.*
3. *Finalizando afirma que, dos dados colhidos nas notas fiscais de entradas, saídas e no livro registro de Inventário do recorrente, conclui-se que é possível ser realizado o levantamento quantitativo por espécie de mercadoria.”*

Em vista deste resultado, conclui a nobre procuradora:

1. O autuado realizava sua escrituração por espécie com discriminação por marcas, peças, jogos de peças, detalhes, cores, esse procedimento foi confirmado pela revisão fiscal, com base em documentos apresentados pelo autuado.
2. A ação fiscal que foi desenvolvida com base em levantamento quantitativo de estoques, como confirmado, adotou o procedimento de agrupamento das mercadorias por gênero, desprezando assim qualquer característica que pormenorizasse os itens dessas mercadorias.
3. A legislação que rege a matéria é a Portaria nº 445/97, onde consta definido o procedimento a ser adotado pelo autuante em respeito à forma de escrituração adotada pelo contribuinte. O art. 3º dessa referida Portaria recomenda os cuidados a serem observados nesse tipo de auditoria, como transcreve. E que neste mesmo artigo consta a possibilidade de o autuante fazer o agrupamento das mercadorias objeto da autuação, em casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas.

Desta forma, o que se observava nos autos foi de que o autuante não seguiu o procedimento de escrituração adotado pelo contribuinte, ou seja, este fazia uma escrituração por espécie de mercadorias e a fiscalização elaborou levantamento por gênero, o que resultaria em discrepância de resultado.

Assim, como conclusão, entende que deve ser conhecido o Pedido de Controle da Legalidade apresentado pelo contribuinte com base no princípio da verdade material, pois, em primeiro, o autuado trouxe elementos materiais que possibilitaram uma análise técnica por auditora revisora da ASTEC, o que deu fundamento de validade ao novo demonstrativo de débito para o Auto de Infração constante do pedido. Em segundo, se verifica que não foi enfrentada a questão posta pela empresa, pois que os Recursos interpostos não acataram pedido de diligência formulado nesse sentido.

Pelo exposto e entendendo estarem presentes as hipóteses compree

propõe Representação a este CONSEF, a fim de que se proceda ao julgamento pela procedência parcial do presente Auto de Infração, com os valores apresentados pelo contribuinte em seu Recurso.

A procuradora Sylvia Amoêdo, como procuradora assistente em exercício da PGE/PROFIS ratifica a Representação proposta.

## VOTO

Nos termos do art. 113 do RPAF, que indica a competência da Procuradoria Fiscal, órgão da Procuradoria Geral do Estado para efetuar o controle de legalidade, veio ela representar a este CONSEF, com supedâneo no art. 119, II, § 1º da Lei nº 3.956/81 (COTEB), a fim de que seja modificado o valor do imposto exigido no presente Auto de Infração diante de solicitação e provas trazidas pelo contribuinte e após saneamento do processo realizado pela ASTEC deste CONSEF.

O presente Auto de Infração exige ICMS apurado através de levantamento quantitativo dos estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado – ano de 1998 e 1999. 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. (fls. 561).

Antes de se adentrar no mérito da autuação, necessário que se tenha em mente o que seja o roteiro de uma auditoria de estoques (AUDIF-207) previstas na Instrução Normativa nº 310, de 26/11/1990 onde constam os roteiros das auditorias de fiscalização e na Portaria nº 445/1998, específica de uma auditoria de estoques realizada através de levantamento quantitativo dos estoques.

O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias é uma das formas de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias, em um determinado período, tendo em conta que, com base nas informações dos estoques (inicial e final), compras e vendas de mercadorias, ocorridas no período, configura-se perfeitamente a apuração da existência de compras ou vendas não registradas.

Esta contagem pode ser física do inventário final, o que se chama de “levantamento quantitativo em exercício aberto”, ou somente físico documental (chamado de exercício fechado). Entretanto devem-se, sempre, levar em consideração as quantidades de mercadorias bem como a sua expressão monetária, pois qualquer desvio destes dados desvirtua o levantamento fiscal, consequentemente, o *quantum* a ser exigido já que o preço médio, por exemplo, a ser apurado estará desvirtuado.

Por isto que o art. 3º da Portaria nº 445/98 determina:

**Art. 3º** A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados

**I** - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento

**II** - atentar par a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros, etc.;

**III** - 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 a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins

Igualmente o item 2.4 da Instrução Normativa nº 310 de 1990 determina:

2.4 – Seleção das espécies de mercadorias a serem consideradas no levantamento de maior representatividade, em termos de valor e rotatividade), e definições serem utilizadas (unidades, dúzias, quilos, toneladas, grossa, sacos de x qui

*litros, etc). Nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, como ocorre nos ramos de tecidos, confecções e calçados, deve-se fazer o agrupamento generalizado.*

Pelas determinações acima expostas, a norma legal somente admite um levantamento quantitativo por espécie de mercadorias de forma generalizada quando a fiscalização ficar impedida de fazê-lo por espécie de mercadorias.

Isto posto, passo a análise do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias realizado pela autuante.

De posse de livros e documentos fiscais, ela levantou para realizar a auditoria as seguintes mercadorias: lençol, fronha, colcha, edredon, toalha, travesseiro, saia, almofada, manta, acolchoado, capa, tapete e roupão referente ao exercício de 1998 (fl. 426) e lençol, fronha, colcha, edredon, toalha, travesseiro, saia, almofada, manta, capa e roupão referente ao exercício de 1999 (fl. 465).

O contribuinte, desde sua defesa inicial, afirma de que o levantamento havia sido realizado por gênero de mercadoria e não por espécie. Porém, como não trouxe aos autos provas materiais, seus argumentos não foram aceitos por este CONSEF. Quando do controle da legalidade, novamente a empresa se insurge quanto ao método de apuração do imposto aplicado. Mais uma vez não demonstrou, de forma inequívoca, as suas alegações. No entanto, passados diversos anos (de 2001 a 2007) buscou todas as provas que possuía. De posse delas, elaborou novo levantamento fiscal por espécie de mercadorias e na forma como escriturava seus livros fiscais (livro Registro de Inventário, livro Registro de Saídas e Registro de Entradas) e como estavam elas consignadas nas notas fiscais, apurando imposto que considerou devido. Todos os livros e documentos fiscais foram apensados aos autos. Apresentou nova impugnação junto ao Controle da Legalidade da PGE/PROFIS que o acolhe e encaminha toda esta documentação para ser analisada pela ASTEC/CONSEF que concluiu ter razão o contribuinte, apresentando o seguinte Parecer:

*Com base nos dados informados pelo recorrente nos demonstrativos às fls. 274 e 275 e DMA e Livro de registro do ISS, às fls. 276 a 339, foram apurados os seguintes fatos:*

**Em relação à discriminação dos produtos nas NF de entradas:**

*Considerando as planilhas das entradas das mercadorias, às fls. 86/88, 93, 96, verifica-se que as unidades entradas são peças e jogos e a descrição é por espécie de mercadoria. Exemplos: jogo de casal (fl.88), lençol casal (fl. 84), fronha (fl. 84), travesseiro (fl. 96); acompanhadas da descrição da marca, como Santista; ou das cores corno branco, xadrez, marfim; ou de algum detalhe como liso, estampado, bordado, etc.*

**Em relação à discriminação dos produtos nas NF de saídas**

*Considerando as notas fiscais de saídas às fls. 1118 a 1174, verifica-se que as unidades saídas são peças e jogos e a descrição é por espécie de mercadoria. Exemplos: jogo de casal (fl.1221), lençol casal (fl. 1220), fronha (fl. 1221), travesseiro (fl. 1243), almofada, toalha de rosto, tapete; acompanhados da descrição da marca, corno Santista; ou das cores corno branco, xadrez, marfim; ou de algum detalhe como liso, estampado, bordado, etc.*

**Em relação à discriminação dos produtos no Livro Registro de Inventário**

*Com base nos registros do Livro de Inventário, às fls. 1175 a 1207, verifica-se que as mercadorias ali registradas, acompanham o mesmo procedimento das notas fiscais de entradas e saídas das mercadorias, ou seja, a descrição é por espécie de mercadorias e as unidades são jogos ou peças. Exemplos: jogos de lençol, jogos de cama, jogos de casal (fls. 1176 e 1177), lençol casal (fl. 1179), fronha (1181), edredon casal, edredon solteiro (fl. 1185), almofada (fl. 1191), acompanhados da descrição da marca, como Santista, ou das cores como branco, xadrez, marfim, ou de algum detalhe como liso, estampado, bordado, etc.*

*Deste modo, é possível a realização do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.*

**DA CONCLUSÃO**

*De acordo com os dados informados nas notas fiscais de entradas, saídas e no livro Registro de Inventário do recorrente, conclui-se que é possível ser realizado o levantamento quantitativo por espécie de mercadoria.*

Diante destes fatos e a princípio, minha posição seria pela nulidade da completa falta de certeza do *quantum* a ser exigido, pois o diversas espécies de mercadorias em uma só. E, visando resg



solicitaria que o órgão Competente desta Secretaria de Fazenda providenciasse uma nova fiscalização. Porém supero esta questão me valendo das determinações contidas no art. 2º do RPAF/BA e me alinho a Representação ora proposta, uma vez que:

1. Os exercícios fiscalizados foram de 1998 e 1999.
2. Para chegar à conclusão do seu Parecer Técnico a ASTEC/CONSEF teve que analisar o levantamento elaborado pelo autuado
3. O levantamento quantitativo apresentado pelo contribuinte espelha fielmente a escrituração dos seus livros fiscais (fls. 16/396) e como estão identificadas as mercadorias nos documentos fiscais, sendo o oposto daquele realizado pela autuante (fls. 426/506). É um levantamento extremamente minucioso com todos os dados de especificação de cada mercadoria que a autuante havia agrupado por gênero
4. O contribuinte reconheceu um débito no valor de R\$3.480,14 e em 30/9/2005 recolheu o imposto que apurou como devido (fl. 5)
5. A verdade material foi apresentada pelo próprio sujeito passivo tributário que exerceu o papel da fiscalização. Este levantamento foi revisado por um órgão desta Secretaria de Fazenda.

Diante de tudo que aqui foi exposto, ACOLHO a Representação proposta para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em lide no valor original de R\$3.480,14, sendo o valor de R\$2.016,60 referente ao exercício de 1998 e o valor de R\$1.463,54 do exercício de 1999. Solicita-se ao órgão competente que homologue os valores efetivamente recolhidos, e, após, archive-se o presente processo.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **ACOLHER** a Representação proposta.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de junho de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOÃO SAMPAIO REGO NETO - REPR. DA PGE/PROFIS