

A. I. Nº - 217359.0002/10-7
AUTUADO - MARISA LOJAS S.A.
AUTUANTE - ITAMAR GONDIM SOUZA
ORIGEM - IFEP SUL
INTERNET - 10.03.2011

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0010-02/11

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. a) BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. b) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados ao consumo do próprio estabelecimento ou destinados ao seu ativo fixo, é devido o imposto referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Fatos não contestados. **2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO.** Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas de mercadorias através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. No caso, o lançamento foi efetuado com base na diferença das quantidades de saídas de mercadorias, maior que a das entradas, a qual constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração não elidida. Rejeitadas as preliminares de nulidades. Não acolhido o pedido para redução ou cancelamento da multa. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 21/06/2010, para exigência de ICMS no valor de R\$235.223,53, sob acusação do cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$ 14.078,05, nos meses de março, maio a dezembro de 2007, janeiro, março a maio, agosto, e outubro de 2008, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo e documentos às fls. 49 a 57.
2. Falta de recolhimento do ICMS no valor R\$220.544,21, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque relativo aos exercícios de 2007 e 2008, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, no caso sobre as saídas tributáveis omitidas, conforme demonstrativos e documentos às fls.58 a 990.
3. Falta de recolhimento do ICMS no total de R\$601,27, nos meses de março, maio e agosto de 2008, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio

estabelecimento, conforme demonstrativo e documentos à fl.993 a 1.031.

O autuado, através de seu advogado legalmente constituído, inicialmente, salientou a tempestividade de sua defesa constante às fls.1.062 a 1.079, reproduziu todas as infrações, reconheceu o cometimento das infrações 01 e 03, e comprovou o recolhimento do imposto reclamado com multa e acréscimos no valor total de R\$ 21.424,65, conforme comprovante à fl.1.119, ao tempo em que solicita o reconhecimento da extinção dos créditos tributários relativos a tais itens, com fulcro no artigo 156, I, do Código Tributário Nacional.

Quanto à infração 03, expressou seu entendimento sobre a imputação, e transcreveu todos os dispositivos do enquadramento legal da infração, argüindo a incerteza dos levantamentos realizados pela fiscalização, pelas razões de fato e de direito a seguir alinhadas.

Alega que o levantamento quantitativo de estoques se deu sobre mercadorias classificadas pela empresa como "miudezas", que segundo sua argumentação, não há qualquer possibilidade de uma contagem precisa para a apuração fiscal, entendendo que não se pode concluir pela efetiva omissão nas saídas em virtude de diferenças ínfimas no estoque e que foram objeto de ajuste pela empresa.

Invoca o princípio da razoabilidade, argüindo que a atuação da Administração Pública deve seguir os parâmetros da razoabilidade e da proporcionalidade, que censuram o ato administrativo que não guarde uma proporção adequada entre os meios que emprega e o fim que a lei almeja alcançar.

Argumenta que a omissão de saídas não causou prejuízo ao Erário Público, ressaltando que ainda que tenha havido ajuste de estoque sem documento fiscal, pela documentação anexada, tal procedimento não deu ensejo a qualquer omissão de saída.

Especificou no corpo da defesa, a partir da fl.1.068 até 1.071, diversos itens com as divergências que alegou existir no levantamento quantitativo, relativamente a quantidades que a empresa deixou de registrar no seu estoque final, por falha em seu sistema, e que foram objeto de ajustes fiscais; e de notas fiscais que também por falha no sistema não foram informadas. Aduz que ainda que os ajustes fiscais efetuados nos estoques não estejam documentados fiscalmente, não se trata de omissão de saídas. Sobre as notas fiscais não escrituradas, argumenta que não houve a utilização dos créditos fiscais e por tal razão não houve prejuízo ao Erário Público.

Anexou à sua peça defensiva, documentos às fls.1.120 a 1.387, referente a Relatórios Fiscais; Relação de Notas Fiscais não Escrituradas na Loja 604; cópia do Registro de Entradas; cópias de notas fiscais de saídas;

Questionou a legalidade da multa aplicada de 70%, por entender que o seu valor não guarda qualquer respaldo do ponto de vista infracional, dizendo que não houve falta de cumprimento de obrigação principal ou acessória. Além disso, argui que a multa aplicada tem caráter confiscatório e não guarda qualquer relação com o ato do contribuinte, que agiu com lisura e boa fé, não causando prejuízo algum ao erário nem obteve qualquer tipo de vantagem. Citou lições de renomados professores de direito tributário, bem como a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, sobre esta questão. Por isso, com fundamento no artigo 158 do RPAF/99, pede a redução ou o cancelamento da multa, argüindo que a ocorrência é decorrente de falha no seu sistema fiscal, sem dolo ou com intenção de locupletar o Fisco.

Por fim, requer a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal às fls.1.390 a 1.407, o autuante rebateu as razões defensivas dizendo que elas têm o caráter meramente protelatório, pois não foi apresentado novo levantamento quantitativo de estoque, ou até mesmo, acostados ao processo documentos fiscais (Notas Fiscais ou Cupons), a fim de comprovar as omissões de saídas identificadas no Roteiro de Estoques aplicado pela fiscalização de que cuida a infração 02.

Destaca que o defendente em alguns trechos de sua defesa chega a reconhecer o cometimento da referida infração, culminando ao final de sua petição com a aceitação do erro cometido, porém, não concorda com a multa aplicada e, por considerá-la confiscatória, pede seu reenquadramento.

O preposto fiscal destacou os trechos da peça defensiva em que o defendente admite a procedência da autuação, quais sejam:

"Portanto, ainda que fosse admitida a regularidade do lançamento, de qualquer modo, a multa exigida no valor de 70% do imposto, seria ostensivamente ilegal, porque o seu valor não guarda qualquer respaldo do ponto de vista infracional, uma vez que, reitera-se, não houve falta de cumprimento de obrigação principal ou acessória."

"Ainda que tenha havido ajuste de estoque sem documento fiscal, observa-se pela documentação anexa e a seguir declinada que tal procedimento não deu ensejo a qualquer omissão de saída, o que impede o procedimento da exigência debatida."

Observa que o autuado admite que efetuou ajuste de estoque sem emissão de documento fiscal, e quanto ao pedido para aplicação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, alegando que no levantamento foi realizado considerando "inúmeras miudezas", sob a argumentação de que não há possibilidade de uma contagem precisa para a apuração fiscal, o autuante esclarece que efetuou o levantamento quantitativo de 100% dos itens comercializados pela empresa, dentre esses as chamadas "miudezas", que somadas resultaram em omissão de saídas no montante de R\$ 213.559,43.

Sustenta que não há imprecisão na contagem desses itens, pois foram apurados através do aplicativo de informática denominado: SIFRA (SISTEMA INFORMATIZADO DE FISCALIZAÇÃO E ROTEIROS DE AUDITORIA), que tem um módulo com o roteiro de auditoria de estoques e, não há o que se questionar em relação a precisão do sistema, tanto que, o autuado em momento algum, na sua defesa, questiona os números dos demonstrativos do SIFRA e sequer apresentou planilha ou outro relatório com levantamento quantitativo que viesse a se contrapor aos papéis de trabalho (demonstrativos do cálculo da omissões), apensados ao presente PAF.

Com essas ponderações, o preposto fiscal diz que conforme ficou demonstrado, as ditas quantidades ínfimas quando somadas implicaram em um montante significativo de imposto a ser recolhido, não lhe cabendo definir se é razoável ou não a cobrança do imposto em função da ordem de grandeza dos itens de mercadorias em apreço nessa discussão.

No que tange à omissão de saídas, o autuante frisa que o impugnante não contesta em momento algum a veracidade do levantamento quantitativo do estoque realizado pelo fisco, inclusive demonstra em seu controle do estoque, páginas 1.120 a 1.136, que os dados de Estoque Inicial, Entradas e Saídas conferem exatamente com os números que foram apurados no levantamento quantitativo.

Não acatou a justificativa apresentada pela empresa sobre as omissões constatadas, sob alegação de que tais omissões de saídas, devem ser corrigidas mediante "AJUSTE NEGATIVO OU POSITIVO DO INVENTÁRIO", a fim de anular a diferença apontada, em virtude dos ajustes terem ocorridos sem emissão de documento fiscal, conforme declarado na defesa.

Foi feita uma demonstração de todos os itens apontados na defesa, a partir da folha 1.396 até 1.401 da informação fiscal, contendo as quantidades dos estoques inicial e final, das entradas e das saídas, o resultado representativo das omissões apuradas, e não concordou com a defesa no sentido de fazer ajuste nas quantidades inventariadas, por constar o estoque "zero", pois sem a emissão de nota fiscal correspondente, e solicitado após a ação fiscal.

Portanto, reafirma que os ditos ajustes positivos ou negativos de estoques não foram comunicados ao fisco, nem foram emitidas as respectivas notas fiscais, conforme o próprio autuado declarou à fl.1.070 de sua peça defensiva, não devendo serem aceitos por inexistir previsão legal, e em razão de:

1. *“Os ditos ajustes foram praticados sem emissão de documento fiscal (nota ou cupom fiscal), causando repercussão negativa na apuração do imposto;*
2. *Foram solicitados após a ação fiscal e não são atos formais e legais, uma vez que não se pode alterar o inventário realizado a 3 anos atrás;*
3. *Ocorreu efetiva omissão de saídas, causando prejuízo ao erário público”.*

Quanto às 25 notas fiscais de entrada do ano de 2007 e 81 do ano de 2008, não escrituradas no Registro de Entradas, o autuante salienta que tais documentos fiscais não foram transmitidos em seus arquivos SINTEGRA, não havendo qualquer implicação em relação ao objeto da presente infração, que foi de OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS, uma vez que se forem consignadas no levantamento quantitativo provocará um acréscimo das saídas de mercadorias sem documentos fiscais.

Frisa que quando o impugnante informa em sua defesa que as referidas notas fiscais de entradas não foram escrituradas, e deduziu que tais notas não foram consideradas para apuração do imposto, deixando de ter seus valores incluídos no Livro de Registro da Apuração por falha sistêmica, pois, entende que essas notas foram escrituradas no livro de Registro de Entradas, conforme folhas 1.139 a 1.191.

Ressalta que os argumentos defensivos e os documentos anexados na impugnação vêm robustecer as provas apresentadas ao PAF quanto a omissão de saída de mercadorias sem documento fiscal, e não se trata de simples falha no sistema de controle do inventário como a impugnante tenta justificar.

Observa que para contestar o levantamento apresentado pelo fisco foram juntadas fichas de apenas 17 itens de mercadorias (folhas 1.120 a 1.136), enquanto o levantamento apurou o quantitativo do estoque de 4.366 itens de mercadorias em 2007 (folhas 353 a 448) e 8.937 em 2008 (folhas 449 a 676). Além disso, que nas fichas de estoque dos 17 itens apresentados pelo autuado, os dados de Estoque Inicial, entradas e saídas apresentam os mesmos números levantados pela fiscalização, porém as diferenças encontradas (omissões de saídas), foram justificadas como Ajuste Negativo de Inventário, sem emissão de documento fiscal, sem amparo legal.

Sobre a alegação de que a multa aplicada é excessiva, pois não guarda proporcionalidade com a falta cometida, o preposto fiscal frisa que a atividade fiscalizadora está plenamente vinculada a aplicação da legislação vigente, não cabendo discutir ou definir os critérios de proporcionalidade da multa, tão tão-somente aplicar o dispositivo legal da forma que ele se apresenta. Assim, considerando a tipificação da infração ora discutida, diz que lhe restou enquadrá-la Artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, que prevê multa de 70%.

Salienta que o autuado em sua impugnação admitiu o cometimento da infração, ao afirmar que efetuou ajuste de estoque com a respectiva documentação fiscal, não lhe cabendo julgar se houve dolo ou não.

Concluindo, pugna pela procedência total do Auto de infração.

VOTO

Depois de examinar todos os elementos que integram o presente Auto de Infração constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/97 e com o RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois, a sua lavratura obedeceu ao disposto no art.39 do RPAF/997, e os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos efetuados pelo autuante às fls.49 a 1.031.

Os citados documentos, representados por demonstrativos, levantamentos, documentos e esclarecimentos, constantes nos autos são suficientemente esclarecedores e servem como elemento de prova das infrações imputadas ao autuado, e permitiram ao sujeito passivo exercer com plenitude o seu direito de defesa apontando eventuais erros no trabalho fiscal.

Quanto a preliminar de nulidade suscitada na defesa, no sentido de incerteza dos levantamentos realizados pela fiscalização no item 02 da autuação, a pretexto de que não há qualquer possibilidade de uma contagem precisa para a apuração fiscal, por terem sido consideradas mercadorias classificadas como “miudezes”, verifico que esta alegação se confunde com o mérito da autuação. Se correta ou não a exigência, isto será motivo de apreciação quando do mérito.

Assim, não está comprovada nos autos a existência de vícios formais que comprometam a eficácia da autuação fiscal, cujas questões que envolvam eventuais erros na apuração do débito ou falta de comprovação do cometimento da infração, serão objeto de apreciação por ocasião do exame do mérito, ficando rejeitadas as preliminares de nulidade requeridas nas razões de defesa, por não encontrar amparo em nenhum dos incisos I a IV do artigo 18 do RPAF/99.

No mérito, o débito objeto do presente lançamento tributário foi apurado através de levantamento quantitativo de estoques, relativo aos exercícios de 2007 e 2008, e encontra-se devidamente demonstrado na planilha às fls. fls.58 a 990, cujo cálculo, foi feito em perfeita conformidade com a Portaria nº 445/98, qual seja, com base nas operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas.

O levantamento quantitativo por espécie de mercadorias é uma técnica usualmente adotada pelo Fisco Estadual no desempenho da sua atividade precípua: a fiscalização da circulação de mercadorias. Consiste no comparativo das entradas, saídas e estoques, inicial e final, de mercadorias, relativos a intervalo de tempo delimitado, *in casu*, no período de 01 de janeiro a 31 de dezembro, dos exercícios de 2007 e 2008.

Este tipo de levantamento é um dos mais eficientes meios de se determinar a regularidade da escrita fiscal. É de natureza muito simples, pois consiste no balanceamento das quantidades das entradas e saídas de mercadorias ocorridas num determinado período e executado através dos dados declarados nos livros fiscais e respectivos documentos fiscais. Toma por base a equação matemática: estoque inicial + entradas – estoque final = saídas reais. Quando as saídas reais são maiores do que as saídas declaradas, conclui-se que esta diferença é decorrente de entradas não declaradas. Se ocorrer o inverso, decorre de omissão de saídas.

Esta auditoria deve ser acompanhada do levantamento das entradas e das saídas, dos estoques inicial e final, do demonstrativo do preço unitário médio, e de um resumo intitulado de demonstrativo das omissões. As quantidades das entradas e das saídas correspondem com os documentos fiscais emitidos; as quantidades dos estoques são as que se encontram declaradas no Registro de Inventário, enquanto os preços unitários são determinados em função da ocorrência de diferenças de entradas ou de saídas. Esta apuração pode ser feita examinando-se cada documento fiscal, ou, mediante uma depuração das quantidades e valores informados no arquivo magnético que é entregue por força do art.708-A do RICMS/97, ou através dos levantamentos e demonstrativos impressos.

Tratando-se de verificação aritmética, ressalta-se seu caráter objetivo, que, por esse motivo, deve ser atacado também de forma objetiva, com o apontamento de eventuais equívocos que possam macular o trabalho fiscal. Para contestá-lo, de modo válido, basta que o sujeito passivo confira o levantamento elaborado pelo fisco, com base nos mesmos elementos utilizados e demonstre as incorreções porventura existentes.

O levantamento que resultou na autuação fiscal é composto de diversos quadros demonstrativos que explicitam todo o trabalho realizado, nos quais o Fisco discrimina os produtos objeto das exigências, bem como as quantidades, e os demais dados necessários e considerados, e baseia-se nas notas fiscais de entradas e saídas, nos livros de Registro de Entradas e Saída, no Registro de

Inventário, tudo declarado no arquivo magnético. E, foi com base no procedimento citado acima que restou constatada diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias.

Portanto, para que o sujeito passivo possa se defender objetivamente, apontando eventuais incorreções, torna-se necessário que lhe sejam entregues as planilhas detalhadas contendo as quantidades das entradas e das saídas, por item de mercadoria auditada, e dos estoques inicial e final, e a demonstração do preço unitário médio, que tanto podem ser entregues através de papel impresso ou em disco de armazenamento de dados. Neste processo, foram entregues ao autuado os demonstrativos de apuração do débito e de um CD-ROM (fl.991) relativo a auditoria de estoques, contendo os levantamentos de entradas, das saídas, cálculo do preço médio, conforme recibos às fls. 986, 988, 990 e 1.058.

Consoante esclarecimento prestado na informação fiscal, o trabalho fiscal efetuou o levantamento de 4.366 itens de mercadorias em 2007 (folhas 353 a 448) e 8.937 em 2008 (folhas 449 a 676), enquanto que o autuado impugnou apenas 17 itens de mercadorias (folhas 1.120 a 1.136).

Desta forma, a apreciação do mérito se restringirá a estes 17 itens de mercadorias, para os quais, o sujeito passivo apenas se insurgiu quanto:

- a) às quantidades do estoque final, sob alegação de que houve erro no seu sistema fiscal, e de imprecisão no levantamento por inclusão de “miudezas”;
- b) a falta de inclusão de notas fiscais que foram omitidas no arquivo magnético.

Não acolho o argumento defensivo de imprecisão no levantamento fiscal em razão de inclusão de itens denominados de “miudezas”, pois, conforme comentado acima, a auditoria de estoque foi feita através de planilhas informatizadas constantes no arquivo magnético, nas quais, se encontram discriminadas todas as quantidades dos estoques iniciais e finais, entradas, saídas, preço unitário médio, e demonstrativo da base de cálculo. Para contraditar o trabalho fiscal, o autuado deveria ter indicado quais quantidades estão erradas através de levantamento no mesmo padrão. Não questionou os números do levantamento quantitativo, limitando-se a arguições não objetivas.

Por outro lado, não vejo como acatar as alegadas correções nos estoques, pois, conforme admitiu o próprio autuado, foram realizadas sem autorização da repartição fiscal e sem documentação fiscal, além do fato de terem sido efetuadas após a ação fiscal.

No que tange às notas fiscais que o autuado alegou não terem sido consideradas no levantamento de entradas, considerando que foi constatada omissão de saídas de mercadorias tributadas, o efeito modificativo no trabalho fiscal com a inclusão das citadas notas fiscais iria majorar o montante que serviu de base para o cálculo do débito, ou seja, se forem consignadas no levantamento quantitativo provocará um acréscimo das saídas de mercadorias sem documentos fiscais.

Assim, considerando que o item em comento está instruído com todos os elementos formais para a sua validade, inclusive demonstrativos não contraditados por outros da mesma natureza, ficando a recorrente embasada em meras alegações de caráter formal, sendo, portanto, insuficientes para contestar o levantamento fiscal, entendo estar devidamente constituído o direito da Fazenda Estadual ao crédito tributário, da infração impugnada, apurada através da auditoria de estoques, razão porque, a considero procedente, não havendo como prosperar o pedido para aplicação do princípio da razoabilidade, haja vista a norma prevista no art. 140 e 142, do RPAF/99.

Mantenho o lançamento destes itens, pois a metodologia de apuração do débito obedeceu ao roteiro de auditoria de estoques, e o débito foi calculado seguindo os procedimentos previstos na Portaria nº 445/98, e consta em cada demonstrativo que o autuado recebeu uma cópia, podendo exercer a ampla defesa e o contraditório.

Apreciando a alegação defensiva de confiscatoriedade da multa, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista no artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Desta forma, com relação ao argumento defensivo de que a multa é confiscatória, a mesma está prevista no dispositivo acima citado, portanto é legal. Também não pode ser acatado o pedido de sua exclusão ou redução, visto que a penalidade imposta está vinculada à infração cometida, e este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 do RPAF/99.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217359.0002/10-7**, lavrado contra **MARISA LOJAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$235.223,53**, acrescido da multa de 60% sobre R\$14.679,32 e 70% sobre R\$220.544,21, previstas no artigo 42, II, “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de fevereiro de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO OS SANTOS - JULGADOR