

**A. I. N°** - 110085.1201/07-7  
**AUTUADO** - CRIS & CO CONFECÇÕES LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ ARNALDO BRITO MOITINHO  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** 14.09.2011

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0234-05/11**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. 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. Infração não elidida, mesmo após a realização de diligência fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 19/12/07, exige ICMS no valor de R\$ 76.071,35 acrescido de multas de 70%, em decorrência da falta de recolhimento de imposto relativo às operações de saída de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Período janeiro 03 / dezembro 03.

O autuado, por meio de advogado legalmente constituído, conforme procuração fl. 84, apresentou impugnação (fls. 74 a 79), pedindo, inicialmente, que intimações alusivas ao presente processo seja encaminhadas ao seu endereço profissional, ao tempo em que suscita nulidade do feito com base no art. 18, incisos II e IV, “a”, RPAF BA. Reitera que o lançamento de ofício não oferece eficácia na apuração da base de cálculo, em prejuízo do direito consagrado no art. 5º, LV, CF 88, notadamente em relação ao obscuro método utilizado pelo Auditor Fiscal na consignação da omissão de saídas, quando, apesar de se referir a levantamento por espécie de mercadorias, o fez por gênero, misturando inúmeras espécies em alguns gêneros.

Diz que o Fiscal não seguiu a padronização utilizada pela empresa no seu Livro de Inventário, nas notas fiscais de entradas e saídas; misturou espécies em alguns gêneros, esquecendo as especificações das mercadorias que diferenciam os diversos modelos e especialmente os preços. Aduz que, normalmente, em auditoria de estoques, o fisco elege mercadorias de maior movimentação e maiores preços. No caso, como medida de “economia” o fiscal não escolheu as espécies a serem auditadas e, sem fundamento, transformou dezenas de espécies em 9 gêneros, contaminando todo o trabalho. Assim, desobedeceu às exigências do art. 60 do RICMS/97, na medida em que não esclareceu como chegou ao preço das mercadorias, a fim de mensurar o montante das supostas omissões. Tomando por base a definição genérica de calças, camisas, bermudas, shortes, etc, atribuiu preços aleatórios, unificou mercadorias da mesma espécie e não possibilitou a apuração segura dos preços médios unitários, da base de cálculo, descaracterizando a própria autuação.

Esposa sua tese no parece da PROFAZ proferido em 14/05/2002 declinando pela nulidade da auditoria de estoque levada a efeito por gênero, quando era possível a apuração por espécie. Enumera em socorro ao seu entendimento a Resolução nº 0782/96, 2ª Câmara; Acórdão JJF 0068/99; Acórdão CJF 1246/99; Acórdão JJF 0225-03/02; Acórdão CJF 0341-11/03; Acórdão CJF 0683-11/03.

Assevera, no mérito, que a par de toda insegurança com que foi procedida a lavratura do presente Auto de Infração, desconsiderando as espécies de mercadorias, as devoluções de vendas, as

transferências, notas fiscais de saídas, ainda que não sejam razões para decretar nulidade do Auto de Infração, tudo isso justifica que se proceda à revisão por fiscal estranho ao feito. Afirma que a autuação por método inconsistente cerceou seu direito de defesa, ferindo o PAF, o RICMS BA, a IN 310/90 e a Portaria 445/98.

Insiste o autuado que ficou impedido até de analisar os números apurados. Feito o levantamento por gênero, ao invés de espécie, o contribuinte ficaria obrigado a “auditar” todas as espécies de sapatos, sandálias e tênis. Ainda assim, teria dificuldades para validar os preços médios apresentados pela fiscalização, pois, valores dos gêneros são diferentes das espécies, o que faz padecer de vício insanável a base de cálculo, um dos elementos essenciais do imposto.

Questiona ainda a defesa à aplicação da alíquota de 17%, considerando-se que o autuado encontra-se cadastrada no SimBahia. Coloca à disposição toda a documentação necessária para esclarecimento de eventuais dúvidas.

Pede a improcedência e julgamento nulo do presente Auto de Infração.

O autuante, na Informação Fiscal de fl. 93 e 94 diz que não fez o trabalho “item por item” como pretendia o contribuinte porque *“em cada fase de compra, venda e inventário, os códigos não estavam alinhados nem definidos”*. Explica que nem sempre tem código nas compras; não coincide com os códigos de saídas; não tem código algum no registro de Inventário, a exemplo das folhas 20, 22 a 28. Completa que, se fizesse o trabalho conforme questiona o contribuinte *“ele poderia dizer que um produto seria o outro e aí, sim, a confusão seria total”*.

Diz ainda que, mesmo de forma englobada, se, por exemplo, apurar de 5 tipos de calças ou de outro produto, considerando-se todas as entradas, saídas e quantidades existentes no livro inventário, o resultado será o mesmo.

Sobre a transformação de dezenas de espécies em 9 gêneros, conforme argumento da defesa no item 6, diz que não fez a mistura de calças com camisas ou shorts com calçados. Englobou produtos dos mesmos tipos; dessa forma não incorreu em erros ou diferenças. Sobre o preço das mercadorias utilizado como base de cálculo, informe que não se trata de preço aleatório, mas valor apurado no último mês do exercício (preço meio), conforme demonstra documentos de fl. 13/15, nos termos do RICMS BA.

Diz ainda que o trabalho descreve de forma clara as quantidades, entradas, saídas, diferenças, os preços e a base de cálculo; diz também que as decisões anexadas aos autos se referem a casos específicos. Conclui pela manutenção do Auto de Infração.

Considerando as alegações do autuado, o levantamento fiscal foi realizado de forma englobada, em desatenção às exigências do art. 60, RICMS e Portaria nº 445/98; o autuante, por sua vez, justificou que os códigos de compra e venda para o mesmo produto eram diferentes, impossibilitando o levantamento por espécie. Face o óbice apresentado, em pauta suplementar do dia 26.03.09, os membros da 4ª JF convertem o presente processo em diligência, fls. 97/98, para que sejam anexadas aos autos as provas que justificaram o levantamento por gênero, nos termos do art. 3º, III, Portaria 445/980.

O Auditor Fiscal, autor do feito, fl. 114, em cumprimento à diligência, diz que houve impossibilidade de fazer levantamento por espécie de mercadoria e que fez o *“levantamento por espécie possível”*. Diz que, conforme o demonstrativo de fl. 07 escolheu camisas, calças, bermudas, shorts, sungas, gravatas, costumes, jaqueta, etc., e não fez o levantamento por modelo ou tipo, a exemplo de camisa manga longa, camisa sem manga. Isto porque os códigos utilizados nas aquisições de mercadoria, nas saídas e mesmo no registro do livro Registro de Inventário são diferentes, conforme constam das fls. 52/69, não tendo fundamento os argumentos defensivos.

Diz ainda que no exercício 2003, o autuado não apresentou movimento por espécie de mercadorias em seus arquivos magnéticos; ausentes os registros 54, 60R e 74, como provam as

cópias impressas anexas aos autos, fls. 10 a 113. Conclui que a empresa exige o que ela mesma não fez.

A primeira tentativa de notificação não logrou êxito posto que o estabelecimento não mais funciona no endereço constante no cadastro de contribuintes, fl. 115. Intimado, num segundo momento, da presente diligência, fl. 118, o autuado, através de seu preposto, volta a manifestar-se pedindo que intimações desse feito sejam encaminhadas para seu endereço.

Reitera a solicitação da JJF para que o autuante juntasse provas da impossibilidade de fazer o levantamento por espécie ou elaborar demonstrativos próprios do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias; critica a resposta do preposto fiscal que o trabalho foi feito por espécie, da forma possível e que não foi intimada para explicar sua codificação ou demonstrar o que se denomina “DE / PARA”, equacionando mercadorias de espécies idênticas.

Defende ainda que se os arquivos não permitiam apuração do levantamento quantitativo deveria ser o autuado obrigado a corrigir as inconsistências; diz que o trabalho como foi feito viciou a apuração da base de cálculo; pede nova revisão por fiscal estranho ao feito; que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Torna a manifestar-se o Auditor Fiscal, fl. 125, repetindo que não poderia realizar o trabalho detalhando por tipo e tamanho de camisa ou de calça; isso, somente seria possível se estivessem os produtos codificados na aquisição, na venda e no livro Registro do Inventário, o que não ocorreu. Entende que as diferenças de forma analítica seriam até maiores.

Diz que não reconhece os argumentos do contribuinte; concorda com reduções no valor exigido ou revisão feita por fiscal estranho ao feito.

Resolva a 1ª JJF converter o presente processo numa segunda diligência, agora a ASTEC, para que o autuado possa apresentar livros e documentos do período do levantamento, tais como notas fiscais de entradas e de saídas, livro Registro de Inventário, que permitam o efetivo levantamento por quantidades dos itens selecionados pelo autuante, em seu levantamento de fl. 07; não sendo possível, juntar provas que espelhe nos autos e justifique a apuração por gênero, nos termos do art. 3º, III, da Portaria nº 445/98.

O preposto fiscal autor da diligência emite parecer afirmando que a documentação apresentada pelo autuado não constaram os cupons fiscais de saídas de mercadorias, impossibilitando a apreciação dos argumentos defensivos. Diz que o procedimento fiscal foi acertado, fls. 134/135.

Intimado o autuado para conhecer do resultado da diligência fiscal, manifesta-se reiterando o pedido, sob pena de nulidade, as intimações sejam entregues no escritório de seu patrono. Argúi que a conclusão da ASTEC não encontra amparo na documentação que instrui o PAF.

Diz que o demonstrativo fiscal padronizou as mercadorias por camisas, calças, bermudas, shorts e os documentos de fls. 139/160, juntados pela ASTEC demonstram que as mesmas mercadorias são separadas por marcas e tipos, de acordo com a fabricação, a saber: short zip, camisa de malha, camisa pólo, camisa ½ malha, bermuda cargo, camisa tricot, calça jeans, calça microfibra. Tais mercadorias possuem preços variados, mostrando vício na apuração da base de cálculo. Completa que o Livro de Inventário sequer consta da intimação expedida pela ASTEC.

Defende que é comum a codificação dos fornecedores ser diferente das notas fiscais de saídas, do livro de inventário, por isso mesmo o “de / para” serve para equacionar mercadorias de espécies diferentes. A empresa não foi chamada para esclarecer tal fato. O autuante não fez o trabalho conforme manda a lei. Pede que o Auto de Infração seja nulo ou improcedente.

O Auditor Fiscal volta a manifestar-se aduzindo que o parecer da ASTEC confirma suas informações; Argumenta que levantamento diferente da forma como procedeu somente com todas as entradas, saídas e estoques codificados, conforme exige a legislação dos arquivos magnéticos. Mantém o Auto de Infração, fl. 176.

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir ICMS decorrente da apuração de saída de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem o respectivo lançamento na escrita fiscal, através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2003, no valor total de R\$ 76.071,35.

Cumpre, antes, examinar a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo porque entendeu existir na espécie ofensa ao disposto no art. 18, RPAF BA, considerando que o lançamento de ofício carece de elementos que lhe garantam segurança e eficácia na apuração da base de cálculo.

Não encontro no presente Auto de Infração, quaisquer motivos que o condene à nulidade. Na sua lavratura foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, RPAF/BA, aprovado pelo Decreto 7.629/99, com o acompanhamento por parte de preposto do autuado de etapas do processo de fiscalização, entrega regular dos papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário, conforme ciência de recebimentos nos demonstrativos constantes nos autos. Na existência de dúvidas acerca da lide, conforme reclamação do próprio autuado, que enxergou obscuridade no método que consignou omissão de saídas, entendendo que o levantamento de estoques foi feito por gênero, quando deveria ser por espécie de mercadorias, o Auto de Infração foi convertido em diligência para o próprio autuado e, em seguida, por membro de ASTEC, oportunizando ao próprio autuado colaborar na busca da verdade material e na apuração da base de cálculo.

Ao contrário do que o autuado alega, a infração está descrita de forma clara, fundamentada nos demonstrativos e documentos acostados aos autos, determinando, com segurança, a infração e o infrator. Assegurados os direitos processuais do defendente, tendo ele iniciado o contraditório, exercendo o seu direito de ampla defesa com os elementos de provas de que dispunha e seguindo o raciocínio que melhor lhe aprouve para a impugnação dos autos, sem qualquer reserva, estabelecendo-se a lide fiscal-tributária dentro e em obediência ao devido processo legal.

Portanto, não incide o Auto de Infração em quaisquer dos incidentes previstos no art. 18, incisos II e IV, “a”, RPAF BA, que possam acarretar a sua nulidade.

Superadas as questões adjetivas invocadas nos presentes autos, apreciaremos o seu mérito.

Verifico que a fiscalização apurou omissão de saídas de mercadorias no exercício de 2003, tudo conforme demonstrativos analíticos e sintéticos juntados às fls. 07/51, cujas cópias foram entregues ao autuado mediante recibo juntado às fls. 70.

Em se tratando de levantamento quantitativo de estoques, cabe a fiscalização tomar como base no desenvolvimento do roteiro da auditoria aplicada, as quantidades registradas dos estoques (inicial e final dos exercícios) no livro Registro de Inventário por item de mercadorias, adicionar as quantidades adquiridas consignadas nas notas fiscais de compras, e deduzir as saídas constantes dos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte, exigindo-se ICMS sobre as diferenças apuradas.

Tendo sido elaborados os demonstrativos que deram origem à exigência, conforme fls.07/51 para o exercício 2003, com base nos documentos fiscais requisitados pela fiscalização, em conformidade com o documento de fls. 06, devidamente escriturados pelo próprio autuado, além das cópias dos demonstrativos elaborados pela fiscalização, caberia ao impugnante juntar à defesa, demonstrativos e provas capazes de elidir a acusação (art. 123 do RPAF/BA), além de provar que a sua escrituração específica com exatidão as mercadorias comercializadas, de modo que tornasse imprestável o agrupamento em itens das espécies de mercadorias, conforme operou o Auditor Fiscal, no levantamento que reuniu as mesmas espécies de mercadorias e que chamou de “*o trabalho mais por espécie possível*”. Assim, não agiu o defendente, mesmo após as duas diligências, que objetivaram esclarecer tais fatos, limitando-se a defender que é comum a codificação diversa dos fornecedores e a constante nas notas fiscais de saídas e no livro de inventário.

Incabível a alegação de que não foi chamado para equacionar a existência de mercadorias

escrituradas como espécies diferentes, através do “de / para”. Uma vez que o próprio autuado poderia ter trazido aos autos, caso se tratasse de prova em favor de seus argumentos.

A verdade material, princípio basilar do processo administrativo fiscal, consiste na busca da realidade dos fatos, cabendo tanto a administração fazendária e ao contribuinte, não só alegar, mas, sobretudo, produzir provas que criem condições de convicção favoráveis à sua pretensão. De certo que cabe a administração o ônus da prova no ilícito tributário; entretanto, a lei não confere ao sujeito passivo o poder de se eximir de sua responsabilidade através da recusa da entrega dos elementos materiais à apreciação objetiva e subjetiva estabelecida na legislação tributária.

Diligência fiscal manejada por membro da ASTEC firmou parecer de que na documentação apresentada pelo autuado não constaram os cupons fiscais de saídas de mercadorias; que as mercadorias registradas no livro de inventário não estão em conformidade e na mesma especificação contidas nas notas fiscais de entradas.

Impertinente, ainda, a alegação defensiva da falta de intimação para a apresentação do livro de Inventário, no Parecer da ASTEC e de que a junção das mercadorias por camisas, calças, bermudas, shorts, tendo as mercadorias preços variados, mostra vício na apuração da base de cálculo. Entendo justamente ao contrário. Não houve qualquer medida de “economia” na escolha das espécies auditadas ou sua transformação em gênero sem fundamento e em desobediência às exigências do art. 60 RICMS BA.

considerando a escrituração fiscal defeituosa do autuado, que consignou produtos com códigos diversos nas entradas, nas saídas e no inventário, caso o Auditor Fiscal tomasse separadamente cada espécie dos itens, demandaria em base de cálculo maior porque as diferenças de saída apuradas seriam apontadas e além dessas, também haveria diferenças nas entradas. Com relação ao livro de inventário, uma cópia já se encontrava nos autos, fls. 52/69. Ademais, os arquivos magnéticos que deveriam apresentar mercadorias de forma codificada em todas as etapas de comercialização foram apresentados justamente com ausência dos registros 54, 60R e 74.

Dessa forma, verifico que acertado foi o procedimento fiscal ao laborar o levantamento de estoques por gênero de mercadorias, conforme consta da orientação da Portaria 445/98 (3º, III).

As decisões administrativas exemplificadas pelo autuado, coladas aos autos, seja o parecer da PROFAZ proferido em 14/05/2002 ou as demais Resolução 0782/96, 2ª Câmara; Acórdão JJF 068/99; Acórdão CJF 1246/99; Acórdão JJF 0225-03/02; Acórdão CJF 0341-11/03; Acórdão CJF 0683-11/03 não têm ligação com o caso concreto, posto que apreciavam levantamentos de estoques levados à efeito por gênero, quando era possível a apuração por espécie. Diferente do presente caso, cuja apuração por espécie não se faz possível pelos fatos já expostos.

Posto isso e após todas as constatações retro mencionadas, o levantamento quantitativo dos estoques somente poderia ter sido feito conforme realizado; com relação ao preço médio unitário, sua apuração ocorreu em conformidade com orientação contida na Portaria 445/98, de acordo com demonstrativos de fls. 13/15. Aplicada a alíquota de 17% porque no período da autuação a empresa não estava enquadrada no regime do SimBahia, mas cadastrada como contribuinte normal, conforme prova o livro de saída de mercadoria, cópias acostadas aos autos, fls. 137/138.

Por fim, quanto ao pedido para que as intimações e notificações pertinentes ao presente processo sejam encaminhadas ao endereço do subscritor da presente peça, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda envie as intimações e demais comunicações para o endereço requerido. Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e, em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional, art. 127, orientando, como regra, a eleição do

domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do fisco.

Diante do exposto, o lançamento fiscal é mantido e voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **110085.1201/07-7**, lavrado contra **CRIS E CO CONFECCÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$76.071,35**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2011.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA