

**PROCESSO** - A. I. Nº 110085.1201/07-7  
**RECORRENTE** - CRIS & CO CONFECÇÕES LTDA. (ZIP)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JF nº 0234-05/11  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 18/02/2013

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0024-11/13

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Tratam os autos de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão em referência que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 19/12/07 para exigir ICMS no valor de R\$ 76.071,35, acrescido de multas de 70% por imputar a falta de recolhimento de imposto relativo às operações de saída de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, 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.

Em Primeira Instância a lide teve o seguinte desfecho:

*“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.*

*Cumprе, 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.”*

Em sede de Recurso Voluntário o sujeito passivo retoma a tese defensiva arguindo, inicialmente, a nulidade do PAF sob o argumento de que houve supressão de instância por não ter a JJF se pronunciado acerca da nulidade relativa ao abandono da padronização seguida no LRI sobre a existência das marcas distintas. Requer o retorno dos autos para nova e regular deliberação sobre a matéria por aquela instância.

Meritoriamente, alega que, mesmo que constatando-se que o auditor limitou-se a dizer que fez “o trabalho por espécie”, e que houve diligência para sanear o PAF, afirmou que a Decisão não poderia ser pela procedência da autuação ante da ASTEC exarada no Parecer nº 025/2011 sem encontrar amparo na documentação que instrui o PAF. Acentua, nesta esteira, inexistir suporte sólido para a manutenção do lançamento de ofício.

Nesse sentido, alega que a demonstração sintética do AI é da padronização das mercadorias consideradas deste modo: CAMISAS, CALÇAS, BERMUDAS, SHORTS, ETC, enquanto que os documentos de fls. 139/160, juntados pela ASTEC, demonstram que as mesmas mercadorias são separadas pelas marcas e por tipos (espécies), conforme o material utilizado na fabricação, a saber: SHORT ZIP, CAMISA DE MALHA, CAMISA POLP, CAMISA MALHA, BERMUDA CARGO, BERMUDAS ESTAMPADAS, CAMISA TRICOT, BERMUDA MICROF DONER, CALÇA JEANS, CALÇA MICROFIBRA ETC..., as quais disse que possuem preços variados a evidenciar o erro na apuração da base de cálculo e que no LRI mencionado pela ASTEC à fl. 135 sequer consta a intimação expedida pelo órgão, nem tampouco a de fl. 136.

Acrescenta que essa diligência realizada pela ASTEC ensejou a interpretação equivocada do Julgador. Destaca que não se pode admitir a auditoria por espécie, considerando que não foi regularmente intimada para explicar a codificação ou para demonstrar o que se denomina DE/PARA, o que seria necessário à elucidação da verdade material, no caso concreto.

Pontua que a ASTEC seguiu a mesma linha de raciocínio equivocada do autuante, que à fl. 114 declarou expressamente que: “*Não fiz o trabalho por espécie sobre modelos ou tipos, assim camisa manga longa, camisa sem manga etc.*”.

Completa alegando que tal afirmativa do preposto fiscal resulta em confissão de que o levantamento não foi procedido em conformidade com a lei e a jurisprudência dominante do CONSEF, e que por isso acarretou, indevidamente, as diferenças apontadas no Auto de Infração, a implicar na conclusão de que a base de cálculo apresenta vício refletido nos “preços médios unitários”.

Por fim, requer a nulidade do Auto de Infração ou a sua improcedência para restaurar a JUSTIÇA FISCAL.

A PGE/PROFIS proferiu Parecer pelo não provimento do Recurso sob o entendimento de que a nulidade arguida não merece acolhimento, pois no bojo do acórdão foi abordada diversas vezes esta matéria, inclusive no voto, havendo fundamento decisório acerca desse argumento constante dos itens 5 e 7 da defesa sobre o levantamento quantitativo.

No mérito, entendeu que melhor sorte não se reserva ao recorrente, isto porque não subsiste sua alegação de que foram considerados os gêneros e não as espécies de mercadorias. E assim

refutou por entender que quem deve discriminar os produtos que comercializa, tanto nas entradas como nas saídas, é a empresa e não o Fisco, o qual apenas considera, para fins de quantitativos, os códigos e as diferenciações feitas pelo próprio contribuinte. Concluiu que a diligência da ASTEC confirmou o acerto da ação fiscal baseada nos dados fornecidos pelo autuado.

## VOTO

O Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de base suscita, como visto, preliminar de nulidade por ausência de fundamentação acerca de matéria argüida pela defesa. Ao contrário desta alegação, como constato, bem se infere que a JJF enfrentou todos os pontos tendo sobre eles decidido fundamentada e integralmente, sem omissão alguma, estando, por conseguinte, em estrita consonância com a cogente regra do art. 93, IX da CF e sem ter configurado qualquer das hipóteses do art. 18 que configurasse a nulidade do PAF.

Observo, ainda, da atenta leitura do voto, que a JJF converteu o PAF em diligência ao autuante e, também, à ASTEC, tudo em prol de buscar a verdade material e da justiça fiscal, cujo resultado foi de que o roteiro de auditoria foi corretamente realizado sob amparo da Portaria nº 445/98 – art. 3º, III, tendo, por conseguinte, a bem da boa fé processual, a abordagem de toda a matéria suscitada pela defesa, motivo pelo qual considero a preliminar de nulidade medida cristalinamente postergatória. Rejeito.

No que toca ao mérito, razão também não assiste ao recorrente. Examinados cuidadosamente os autos, e debruçando-me sobre as diligências referidas, bem como das manifestações da defesa, infiro que estas foram meramente repetitivas, sem produção de prova elisiva. Idem em sede de Recurso.

Para melhor expressar meu entendimento, passo a reproduzir a informação fiscal de fl. 176, que assim se manifestou à vista do Parecer da ASTEC de fls. 133/135, a saber:

*“(...)O Parecer da ASTEC relatado não alterou as minhas informações; ao contrário, confirmou o que eu já havia descrito antes.*

*2- Para que o contribuinte tivesse razão no que solicita, teria que demonstrar uma nova maneira de se executar o trabalho do Levantamento Quantitativo por Es-pécie de Mercadorias. E essa nova maneira só poderia ser com todas as entra-das, todas as saídas e os estoques tudo codificado e organizado, conforme exige a legislação, através dos arquivos magnéticos.*

*3- Só para lembrar, bastou o inventário não estar devidamente codificado por pro-dutos, como a empresa pretendia, para jogar por terra todas as suas pretensões.*

*4- Como ficou demonstrado, não há como fazer um trabalho item por item e detal-he por detalhe e a empresa sabe disso. A melhor forma, mesmo para a empresa foi fazer o trabalho como acabei de demonstrar. Não há outro caminho. Se tives-se alguma alternativa eu teria feito o trabalho mais analítico, porém, não houve condições. Só para que os senhores julgadores do CONSEF tenham mais credi-bilidade no que estou afirmando, basta dizer que em apenas cerca de dez itens, seriam transformados em milhares de itens, e possivelmente iria transformar em centenas de diferenças outras...*

*5- Por todas as razões já expostas em outras informações e mais ainda com essa atual, continuo mantendo o Auto de Infração lavrado, em todos os seus itens e valores, por julgar ter feito um trabalho sério e correto, salvo melhor juízo dos senhores julgados do CONSEF.”*

Logo, concluo que a alegação de que o Fisco não seguiu a padronização utilizada pela empresa no seu livro Registro de Inventário, nem as notas fiscais de entradas e saídas e que misturou espécies em alguns gêneros, desprezando as especificações das mercadorias que diferenciam os diversos modelos e, especialmente, os preços, esta alegação não pode prosperar tendo o preposto fiscal obedecido às exigências do art. 60 do RICMS/97.

Constato também que, como pontuado pelo Fisco e como confirmei do cotejo do PAF, os papéis de trabalho trazem a lume, sem reboço de dúvida, as quantidades, as entradas, as saídas, as diferenças, os preços e a base de cálculo, inclusive com menção de que os códigos de compra e venda para o mesmo produto eram diferentes, o que impossibilitou o levantamento por espécie.

A par disto, atento ainda que, mesmo após as três diligências que permitiram ao sujeito passivo colacionar as provas correspondentes às suas alegações, ficou inerte, a justificar o levantamento por gênero, nos termos do referido art. 3º, III, Portaria nº 445/980. Devendo ser considerado, como esclarecido pelo autuante, que 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, sendo desprovido de fundamento válido o argumento defensivo.

Ademais, no exercício 2003, como depreendo do PAF, não foi apresentado 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.

Pelo que, é dizer, o recorrente está por exigir algo que nem ele próprio o fez na escrituração de sua contabilidade.

Por outro lado, como salientado pela JJF, os acórdãos citados pela defesa como paradigma da sua tese os quais verifiquei, se tratam de situações diversas, que envolvem levantamentos de estoques levados à efeito por gênero, quando era possível a apuração por espécie, sendo diverso o caso sob exame, cuja apuração por espécie não se fez possível dentro deste contexto, do qual a conclusão é de que acertado foi o procedimento fiscal ao laborar o levantamento de estoques por gênero de mercadorias alinhado com a orientação da Portaria nº 445/98 (3º, III).

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **110085.1201/07-7**, lavrado contra **CRIS & CO CONFECÇÕES LTDA. (ZIP)**, devendo ser intimado o recorrente 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, 24 de janeiro de 2013.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS