

**PROCESSO** - A.I. Nº 108883.0011/01-2  
**RECORRENTE** - GRAT'S COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JF nº 0045-03/03  
**ORIGEM** - INFAZ BONOCÔ (INFAZ BROTAS)  
**INTERNET** - 09.07.03

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0351-11/03

**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, tendo sido reduzido o débito originalmente exigido. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração de 12/06/2001, exige ICMS no valor de R\$36.733,08, e multa de 70%, em decorrência das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício aberto, no valor de R\$34.571,94;
2. Falta de recolhimento do imposto pela constatação da existência de mercadoria em estoque desacompanhada da respectiva documentação fiscal, atribuindo-se ao seu detentor a condição de responsável solidário, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, com valores apurados mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto, no valor de R\$2.161,14.

O autuado, tempestivamente, ingressa com defesa, fls. 43 a 48, e aponta erros no levantamento efetuado pela fiscalização, o que refletiu nas conclusões do autuante. Diz que o primeiro equívoco cometido pelo autuante, reside na análise incompleta das fitas extraídas da máquina registradora, posto que todas as operações de comercialização foram lastreadas em documentação fiscal hábil. Anexa demonstrativo, indicando o número do cupom, o nome do produto, o código da mercadoria, a data de venda e o preço comercializado e afirma que este demonstrativo zera as diferenças encontradas pelo autuante. Esclarece que realiza vendas de produtos chamados de “pontas de estoque”, em promoção, ao preço único de R\$14,99, independente do produto a que se refira. Exemplifica que, sob o código 600, comercializa tanto “chuteira” quanto “pochete”, o que fez com que a mercadoria registrada sob este código, tivesse saídas registradas por cupons de máquinas registradoras, em um número elevado, quando em verdade, somente algumas delas foram vendidas, fazendo crer que houve uma pretensa omissão de entradas. Ao contrário, vários outros produtos, vendidos sob o mesmo código 600 (por causa do preço), não tiveram suas saídas computadas em cupons fiscais com seus códigos originais, fazendo com que se presumisse, a priori, haver omissão de saídas. Reclama que os valores promocionais dos produtos de liquidação não foram levados em conta, para o cálculo do preço médio adotado como base de cálculo do imposto. Pede a realização de diligência, por estranho ao feito, e argumenta que os registros fiscais estão lastreados em livros e documentos hábeis, que

também foram utilizados para informar à direção do Shopping Barra o faturamento da empresa, para fins de cobrança do aluguel.

Quanto à infração 2, informa que não adquire produtos sem nota fiscal idônea, e acosta notas fiscais de mercadorias que não foram apresentadas a tempo para a fiscalização.

O autuante presta informação fiscal, fls. 154 a 155 e esclarece os seguintes pontos:

1. Que as operações de comercialização da empresa são feitas através de ECF, e não há dúvidas quanto à legitimidade do uso deste equipamento;
2. Contesta a saída de mercadorias tributáveis sob a nomenclatura “saldo”, “saldos” e “s.saldo” sem discriminação do tipo ou espécie da mercadoria vendida;
3. Que a empresa apesar de intimada, não apresentou esclarecimentos sobre estas saídas;
4. Que trabalhou com os códigos utilizados pelos vendedores, conforme relação fornecida pelo gerente da filial (doc.2, fls.150 a 177), para que não houvesse dúvida na elaboração do demonstrativo de estoque;
5. Que a entrada das mercadorias através de notas fiscais bem como a escrituração do Livro de Inventário, trazem a discriminação dos produtos, portanto as saídas também deveriam ser discriminadas;
6. Que utilizando ECF, o autuado está obrigado a discriminar as saídas de mercadorias, conforme art. 761 do RICMS/97;
7. Quanto à base de cálculo, que encontrou a média ponderada, com base no preço médio das saídas no último mês em que houve a circulação das mercadorias.

Devido à juntada de documentos na informação fiscal, o autuado instado a se pronunciar sobre os mesmos, tece as seguintes considerações, de fls.184 a 190:

1. Reconhece que realmente não atendeu à intimação, para apresentação da discriminação das mercadorias registradas na ECF, como “saldos, saldo e s.saldo”, pois não havia como atender no prazo estabelecido, o quanto solicitado naquela intimação;
2. Que refez o procedimento fiscalizatório, elaborando um novo demonstrativo de estoque, que demonstra a existência de falhas no procedimento do autuante; das mercadorias bola, pochete, cintos, bola de futebol, carteira de cédulas, e outros;
3. Com relação ao documento 2, acostado pelo autuante ao PAF, afirma que trata-se de uma listagem de preços, solicitada pelo autuado, emitida em 01/12/2000, pelo sistema informatizado que utilizou até o ano passado. Todavia, que apresentou a listagem extraída da ECF, à época, e que continha a discriminação dos produtos com seu código e preço;
4. Assevera que não se pode olvidar que pagou o imposto referente a todos os produtos comercializados, inclusive quando vendidos a título de saldo, caso contrário, estaríamos diante de bi-tributação;
5. Afirma que diante da estratégia de vendas utilizada, incrementou as vendas em mais de 60%, no período de janeiro a maio do ano de 2001, com relação ao mesmo período do ano de 2000.

O autuante presta informação fiscal, fl. 370 e aduz que “o autuado reconhece que o sistema adotado por ela não permite a discriminação das mercadorias vendidas” e “tendo em vista a impossibilidade de analisarmos novos documentos, o que implicaria em nova fiscalização, ratificamos o procedimento fiscal”.

Diante das considerações tecidas pela defesa, esta 3ª JF converteu o PAF em diligência à ASTEC, para que estranho ao feito, verificasse se o demonstrativo elaborado pelo autuado, corresponde à realidade das saídas de mercadorias tributáveis, elaborando novo demonstrativo de débito, se necessário.

Diligente elabora o Parecer ASTEC nº 142/2002, fls. 373 a 375, e chega às seguintes conclusões:

1. O primeiro item da planilha refere-se ao produto “Pasta para Documentos”. Como o levantamento e o demonstrativo do autuante foram pautados nas discriminações constantes da documentação suporte dos registros, e a simples indicação de que o produto está discriminado na nota fiscal de forma diversa do escriturado pelo autuado é insuficiente para comprovar a fidedignidade da afirmativa do autuado, de que as mercadorias constantes da NF 13011 de entrada onde figura 18 bolsas, seria na verdade pasta, ratifica para este produto as quantidades lançadas pelo autuante.
2. Inclui a Nota Fiscal nº 82130, com trinta unidades de “bota” nas entradas, e quatro unidades no levantamento das saídas.
3. Corrigiu as saídas do item “pochete” para 7 unidades, haja vista que não considerou 16 unidades sob a denominação genérica de saldo.
4. Não considerou os supostos saldos de “cinto”, totalizando 195 unidades. Quanto ao preço médio deste item, verificou que o cálculo fora realizado pelo autuante na forma prevista na legislação.
5. No item “bola de futebol” acresceu duas unidades;
6. Mantém as quantidades do autuante, no item “Carteira de Cédulas”, pois as 21 unidades apontadas na defesa referem-se a saldo, sem discriminação.
7. Itens “R4 – tamanco e W 2 – sandália/chinelo” – Das 741 saídas apontadas verificou, que 626 delas correspondem a cupons fiscais sem a discriminação correta, e 46 unidades das NF D1 e de transferências. Ou seja, considerou apenas 69 unidades dos dois itens, e apropriou proporcionalmente, mais 9 unidades para o item tamanco, e mais 60 para sandália/chinelo.
8. Quanto ao item “tênis”, acrescentou ao levantamento 420 unidades.
9. Acolheu 37 unidades de “bolsa”, pois as demais apontadas na defesa pertencem a saldo.
10. Com relação às “chuteiras”, verificou que das 113 unidades, as Notas Fiscais nºs 387 e 388, com 37 unidades de transferência, indicadas no anexo 10, já encontram-se devidamente lançadas no levantamento do autuante, e, 45 unidades das demais são provenientes de cupons fiscais sem discriminação da mercadoria, remanescendo portanto, 21 unidades que foram incluídas no levantamento fiscal.
11. Alterou o débito exigido para R\$29.998,23.

O autuado manifesta-se quanto ao resultado da diligência, às fls. 383 a 389, da seguinte forma:

1. Com relação ao item “pasta para documentos”, buscando comprovar a lisura do afirmado em sua defesa, contactou o fornecedor, e solicitou que lhe fosse enviada uma declaração, esclarecendo a natureza do produto vendido através da Nota Fiscal nº 13011, o que anexa ao PAF, juntamente com uma fotografia do produto;
2. Diz que o levantamento relativo ao item “bota” foi refeito corretamente, não restando qualquer diferença a ser paga pelo autuado;
3. Quanto ao item “pochete”, foi considerada a saída de mais 5 unidades do produto, e ignoradas as demais a título de “saldo”;

4. Com referência ao item “cinto”, o revisor, apenas alega a impossibilidade de consideração das saídas como “saldos”, sem, no entanto, fazer uma análise mais profunda a respeito da contestação do preço médio da mercadoria, limitando-se, a dizer que o procedimento do autuante estava de acordo com o que determina a legislação. Ocorre que o autuante utilizou para o seu cálculo, duas saídas no mês de maio, sendo que o período fiscalizado foi de 02/01/01 a 04/05/01. Como se constata, não foi observado o que determina a legislação. Além disso, o autuado afirma não existirem os cupons ou notas fiscais, referenciadas pelo autuante, no seu demonstrativo de preço médio (Anexo 2), fato este não analisado pelo revisor. Ressalte-se que os números utilizados (36904 a 37241) para as notas fiscais de saída de “cinto”, (2 unidades) foram os mesmos utilizados para todas as saídas de “tênis”, (20 unidades) e “bolsa”, (11 unidades).
5. Relativamente à “bola de futebol”, apesar do diligente ter afirmado que havia incluído 03 unidades do produto, em seu demonstrativo de débito, incluiu apenas 2 unidades.
6. Reuniu em um só grupo, os itens “tamanco” e “sandália/chinelo”, por haverem saídas em que os produtos foram generalizados pela marca de seus fabricantes (ex. Via Uno, Grenda etc). Nesse sentido o autuado atribui a diferença apontada pela fiscalização, (741 pares), a saídas não contabilizadas, tanto em cupons fiscais, como em notas fiscais, série D1 e série única; estas últimas referentes à transferências de produtos para outra filial. Questiona porque não agrupar o produto “tamanco” ao agrupamento “sandália/Chinelo” já efetuado pelo autuante, ainda mais, quando houveram saídas generalizadas. Afirma que a conclusão do diligente contraria o que determina a Portaria nº445/98, em seu art. 3º, III. Por outro lado, diz que o revisor ao considerar mais 69 unidades destes produtos, afirma que o fez “proporcionalmente, no levantamento de estoque mais 9 unidades para o item tamanco e mais 60 para sandália/chinelo”, mas que não entende a proporcionalidade utilizada pelo nobre auditor.
7. Com referência aos “tênis”, a defesa comprova a saída de mais 1558 unidades do produto, e não de 1458 como afirma o diligente, sendo 968 oriundas de cupons de saldo, desconsideradas, e 590 referentes a saídas por venda ou transferência para filiais, das quais, segundo o revisor, 70 unidades já haviam sido consideradas pelo autuante, restando 520 pares (590 - 70), com saídas não contabilizadas pela fiscalização no Auto de Infração e não 420, conforme consta no Parecer.
8. Foram acrescentadas pelo revisor em seu levantamento, 37 unidades do item “bolsa”, posto que da diferença restante (120 unidades), 39 já haviam sido contabilizadas no Auto de Infração, e 81 foram desconsideradas por se tratarem de saldos.
9. Com relação às “chuteiras”, foram acrescentados 21 pares nas saídas com nota fiscal e, mais uma vez, desconsideradas 45 saídas como saldo.
10. Tanto o autuante como o revisor, reconhecem a existência de inúmeras mercadorias vendidas sob o título de saldo, todavia preferem ignorar que as saídas (omitidas) daquelas mercadorias, discriminadas na autuação, estejam dentre os saldos comercializado, mesmo que todos os demais indícios conduzam a esta conclusão. Questiona se os julgadores não poderiam presumir, de modo favorável ao autuado, diante de tantos indícios, de que não houve a ocorrência da infração tributária.
11. Aponta outro indício, a seu favor, no fato de que durante o período fiscalizado houve incremento de 58% nas vendas (e conseqüentemente no imposto recolhido), em relação ao mesmo período no ano anterior, e que se admitindo a correção da autuação, o contribuinte teria omitido mais 10% das saídas, (além do que foi incrementado), o que é totalmente inviável em se tratando de comércio varejista.

12. Aponta que não se pode olvidar de que, apesar de não estarem os produtos especificados nos cupons fiscais, (os saldos), não há dúvidas de que faziam parte do universo comercializado e, sobre estas transações foi efetivamente pago o ICMS, alegando que a desconsideração destas saídas tributadas acarretará, inevitavelmente, em crasso “bis in idem”, tornando-se imperiosa, assim, a compensação do imposto pago a este título para que se faça justiça.

Diante das alegações do autuado, ao ser cientificado do resultado da diligência, e da análise dos elementos constantes do processo, esta 3ª JJF decidiu converter o PAF em diligência à ASTEC, para que estranho ao feito, adotasse as seguintes providências:

1. Considerasse a Nota Fiscal nº 13011, de fl. 391 como “pasta”, excluindo-a, conseqüentemente, do item “bolsa”;
2. Reunisse “tamanco/sandália/chinelo”, em um só item, apurando o preço médio nos itens alterados;
3. Revisasse o item “tênis”, verificando as alegações defensivas quanto ao levantamento;
4. Verificasse no item “cinto”, se foram consideradas as notas fiscais de “cintos” emitidas posteriormente à data de 04/05/2001), data da contagem do estoque, revendo o cálculo do preço médio deste item.
5. No item “bola de futebol”, verificasse se foram incluídas as saídas de 3 ou 2 unidades, pelo último diligente.

O diligente emite o Parecer ASTEC nº 286/2002, fls. 411 a 414, e informa que para cumprimento do solicitado, examinou as alegações do autuado, à luz de toda a documentação, e registros fiscais, com o objetivo de confrontar os pontos questionados, e dirimir eventuais divergências ou inconsistências.

Assim, modificou cada item do demonstrativo, que mereceu intervenção, como segue:

1. Acrescentou 18 unidades às entradas do item “Pasta”, e diminuiu 18 unidades das entradas do item “bolsa”, o que resultou na omissão de saídas de uma unidade de “Pasta”, e de 102 unidades de “Bolsas”.
2. Aglutinou os itens “tamanco”, “sandália” e “chinelo”, o que resultou na omissão de saídas de 672 unidades com o preço médio de R\$25,69, após o refazimento do novo preço médio.
3. Concluiu que no item “Tênis”, a quantidade das saídas é de 2.556 unidades, excluindo-se 1.097 unidades, que saíram com a discriminação vaga de “saldos”, ou seja, 1.461 unidades. Em suma, substituiu o valor do autuante, que era de 1.069 unidades por 1.461.
4. No item “cinto”, todas as notas fiscais integrantes do levantamento estão dentro do período em questão. Acolheu o pleito da defesa, quanto à elaboração de um novo demonstrativo de preço, por entender razoável a ponderação, e não haver qualquer conflito com a legislação pertinente. Em face de ter havido, apenas, duas saídas de “cinto”, nos quatro dias de maio, ampliou o período para o cálculo do preço médio, também ao mês de abril. Com esta mudança, o preço médio que era de R\$47,49, passou para R\$33,37.
5. No tocante ao item 9, “bola de futebol”, diz que restaram 3 unidades para as efetivas saídas deste item, e que alterou o preço médio para R\$59,99, acorde com as saídas de março.
6. Verificou que a defesa equivoca-se em sua peça defensiva, fl.385, quando afirma, não existirem os cupons referenciados pelo autuante, no demonstrativo de preço médio, fl. 39,

apontando como exemplo que os números 36.904 a 37.241 são os mesmos para as saídas de diversos itens ao mesmo tempo. Esclarece que a indicação de dois números de cupons fiscais interligados por uma barra inclinada, representa o intervalo seqüencial de todos os cupons, entre e inclusive, os dois extremos. Incluem, portanto, os 337 cupons de 36.904 a 37.241, como se verifica, também, às fls. 7 e 9 do Livro nº 11 de Registro de Saídas.

7. Altera o débito de R\$29.998,23 para R\$22.642,42, conforme explicitado nos anexos 01 a 04.

O autuado, através do seu advogado, manifesta-se acerca da diligência, fls. 427 a 433, nos seguintes termos:

1. Diz que a diligência incorreu em alguns erros e requer uma nova diligência.
2. Quanto ao item “pasta p/documentos”, foi corretamente considerada pelo diligente a entrada de 18 unidades da mercadoria, através da Nota Fiscal nº 13011, o que comprova a improcedência da cobrança do imposto nos moldes da autuação. Aponta que o revisor fiscal inovou na diligência, constituindo uma nova infração, com relação a este item, sem a observância do devido procedimento legal. Alterou a imputação com relação a este item para determinar a omissão da saída de 1 unidade do produto, e não é da esfera do diligente proceder ao lançamento, cabendo a ele utilizar-se das providências necessárias à elucidação da matéria conforme art. 150 do RPAF/99.
3. Ainda que fosse possível ao diligente proceder da forma acima, não há como perdurar a não aceitação da saída através do Cupom Fiscal nº 32671, de 26/04/01, baseada na justificativa: “discriminação diversa do escriturado”. Restou comprovado através da Nota Fiscal de Entrada nº 13011 e da carta de correção do fornecedor, anexadas ao PAF, que o autuado adquiriu este produto da Empresa Jeanlus, e tendo sido esta a discriminação do Cupom nº 32671 (B.Jeanlu), prova-se a efetiva saída de 1 unidade desta “Pasta para Documentos”.
4. No item “bolsa” foram desprezadas 81 saídas do produto como saldo.
5. Diz que o revisor procedeu à unificação dos itens “tamanco e sandália/chinelo”, mas não foram consideradas as saídas genéricas em que os produtos foram caracterizados pela marca de seus fabricantes (ex. Via Uno, Grenda, etc.), motivo pelo qual o autuado pleiteou a aglutinação destes itens.
6. No demonstrativo elaborado pela Defesa, quando da manifestação à apresentação de novos documentos, são apontadas 741 saídas por cupom fiscal, Nota Fiscal D1 e de transferência, não consideradas no levantamento do autuante. Destas, 629 foram desconsideradas pelo revisor em seu primeiro Parecer, sob o argumento de não possuírem discriminação correta (saldo), porém, apenas 69 unidades foram acrescidas por ele ao levantamento. Restam, nesse sentido, 43 saídas não contabilizadas sem que haja qualquer justificativa para tal procedimento. Não mais se sustenta a alegação da impossibilidade de identificação da mercadoria, nas saídas em que há discriminação generalizada, por marca, já que nesta oportunidade, procedeu-se ao agrupamento dos calçados. Ressalta que foram acostadas aos autos todas as notas fiscais citadas, comprovando o quanto alegado.
7. No item “tênis”, foram desconsideradas 1.097 saídas, por saldo, apresentadas pela Defesa.
8. Salienta que as diferenças remanescentes, apontadas como omissão de saídas, referem-se à desconsideração das saídas dos saldos. Indaga, que se os auditores, presumem a existência de omissão de saídas e de entradas diante da emissão de cupons fiscais, discriminando os produtos como saldo, alegando a impossibilidade de identificação da mercadoria vendida por que então, os julgadores, sob o manto da verdade material, não

concluiriam, diferentemente, diante de outros indícios em sentido contrário, apresentados pelo manifestante.

9. Aponta que, no caso em tela, o roteiro de fiscalização utilizou a totalidade dos produtos, comercializados pela empresa, no seu levantamento, porém, não considerou as saídas das mercadorias, sob a denominação genérica de “saldo”, apesar de reconhecer a sua existência. Diz que as descon siderações dessas saídas, tributadas, acarretará inevitavelmente em crasso “bis in idem”, tornando-se imperiosa a compensação do imposto pago a este título, para que se faça justiça.

VOTO DA RELATORA DA 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL NA DECISÃO RECORRIDA

*“[...] Inicialmente, nego o pedido de diligência, solicitado pelo autuado após ter sido cientificado do resultado da 2ª diligência, que fora efetuada neste PAF, pois os elementos que compõem o processo administrativo fiscal, após a realização das duas diligências, são suficientes para a formação do meu convencimento, como julgadora, a teor do que dispõe o art. 147, I, “a”, do RPAF/99.*

*A ação fiscal de que resultou o presente Auto de Infração, apurou que o contribuinte incorreu na prática de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, através do levantamento quantitativo de estoques, em exercício aberto, tendo sido realizada a contagem física das mercadorias existentes no estabelecimento em 04/05/2001, conforme Declaração de Estoque de fl.36, que consubstancia a autuação. Também foi constatada a existência de mercadorias em estoque sem a devida documentação fiscal, que comprovasse a sua origem, sendo atribuída ao detentor, a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto e acréscimos legais.*

*O autuado, em sua peça de defesa, aponta o cometimento de alguns equívocos que teriam sido cometidos, na apuração dos estoques, entre eles, a contagem das mercadorias comercializadas e o preço médio de alguns produtos, ao tempo em que insurge-se também, por não terem sido consideradas as saídas de mercadorias sob o título de “saldo/ s. saldo/ saldos”, negociadas em época de liquidação ao preço unitário de R\$ 14,99.*

*Diante da irresignação do autuado, e dos erros apontados em sua defesa, esta 3ª JJF diligenciou à ASTEC, para que estranho ao feito dirimisse as controvérsias apontadas e elaborasse novo demonstrativo de débito, caso necessário. Desta forma, o primeiro diligente, no Parecer ASTEC nº 142/2002, fls. 373 a 375, concluiu que houve omissão de saídas de mercadorias, com ICMS da ordem de R\$ 27.883,17, além do ICMS de R\$ 2.115,06 proveniente da responsabilidade solidária do contribuinte.*

*Novamente, o autuado ao tomar conhecimento do resultado da diligência, de forma veemente, aponta alguns erros que não foram considerados pelo diligente e reafirma a necessidade de nova diligência, ao tempo em que a requer.*

*Atendendo ao apelo da empresa, em busca da verdade material, esta 3ª JJF, encaminhou o PAF à ASTEC, para que fosse efetuada nova diligência, com o propósito de serem avaliados os pontos de discordância, apontados pelo contribuinte. Visando atender ao solicitado, o diligente emitiu o Parecer ASTEC nº 286/2002, fls. 411 a 414, e informou que para o seu cumprimento, examinou as alegações do autuado, à luz de toda a documentação e registros fiscais, com o objetivo de confrontar os pontos questionados, e dirimir eventuais divergências ou inconsistências.*

*Assim, modificou cada item do demonstrativo, que mereceu intervenção, como segue:*

1. Acrescentou 18 unidades às entradas do item “Pasta” e diminuiu 18 unidades das entradas do item “bolsa”, o que resultou na omissão de saídas de uma unidade de “Pasta”, e de 102 unidades de “Bolsas”.

2. *Aglutinou os itens “tamanco”, “sandália” e “chinelo”, o que resultou na omissão de saídas de 672 unidades com o preço médio de R\$ 25,69, após o refazimento do novo preço médio.*
3. *Concluiu que no item “Tênis”, a quantidade das saídas é de 2.556 unidades, excluindo-se 1.097 unidades, que saíram com a discriminação vaga de “saldos”, ou seja, 1.461 unidades. Em suma, substituiu o valor do autuante, que era de 1.069 unidades por 1.461.*
4. *No item “cinto”, todas as notas fiscais integrantes do levantamento estão dentro do período em questão. Acolheu o pleito da defesa, quanto à elaboração de um novo demonstrativo de preço, por entender razoável a ponderação e não haver qualquer conflito com a legislação pertinente. Em face de ter havido, apenas, duas saídas de “cinto”, nos quatro dias de maio, ampliou o período para o cálculo do preço médio, também ao mês de abril. Com esta mudança, o preço médio que era de R\$ 47,49, passou para R\$ 33,37.*
5. *No tocante ao item 9, “bola de futebol”, diz que restou 03 unidades para as efetivas saídas deste item, e que alterou o preço médio para R\$ 59,99, acorde com as saídas de março.*
6. *Verificou que a defesa equivocou-se em sua peça defensiva, fl.385, quando afirma não existirem os cupons referenciados pelo autuante, no demonstrativo de preço médio, fl. 39, apontando como exemplo que os números 36.904/37.241 são os mesmos para as saídas de diversos itens ao mesmo tempo. Esclarece que a indicação de dois números de cupons fiscais interligados por uma barra inclinada, representa o intervalo sequencial de todos os cupons, entre e inclusive, os dois extremos. Incluem, portanto, os 337 cupons de 36.904 a 37.241, como se verifica, também, às fls. 7/9 do Livro nº 11 de Registro de Saídas.*

*A final, alterou o débito de R\$ 29.998,23 para R\$ 22.642,42, conforme explicitado nos anexos 01 a 04, restando apenas a cobrança do ICMS sobre as saídas de mercadorias não oferecidas à tributação, ou seja, sobre a omissão de saídas.*

*Não obstante o diligente ter concluído pela redução do crédito tributário, o autuado instado a manifestar-se, aponta que alguns equívocos persistiram, pois não foram levados em consideração pelo diligente, tais como:*

1. *No item “pasta p/documentos”, não há como perdurar a não aceitação da saída através do cupom fiscal nº 32671, de 26/04/01, baseada na justificativa: “discriminação diversa do escriturado”. Restou comprovado através da nota Fiscal de entrada nº 13011 e da carta de correção do fornecedor, anexadas ao PAF, que o autuado adquire este produto da Empresa Jeanlus, e tendo sido esta a discriminação do cupom nº 32671 (B.Jeanlu), prova-se a efetiva saída de 01 unidade desta Pasta para Documentos.*
2. *No item “bolsa” foram desprezadas 81 saídas do produto como saldo.*
3. *Diz que o revisor procedeu à unificação dos itens “tamanco e sandália/chinelo”, mas não foram consideradas as saídas genéricas em que os produtos foram caracterizados pela marca de seus fabricantes (ex. Via Uno, Grenda, etc.), motivo pelo qual o autuado pleiteou a aglutinação destes itens.*
4. *No demonstrativo elaborado pela Defesa, quando da manifestação à apresentação de novos documentos, são apontadas 741 saídas por cupom fiscal, Nota Fiscal D1 e de transferência, não consideradas no levantamento do autuante. Destas, 629 foram desconsideradas pelo revisor em seu primeiro Parecer, sob o argumento de não*



*possuírem discriminação correta (saldo), porém, apenas 69 unidades foram acrescidas por ele ao levantamento. Restam, nesse sentido, 43 saídas, não contabilizadas sem que haja qualquer justificativa para tal procedimento. Não mais se sustenta a alegação da impossibilidade de identificação da mercadoria nas saídas em que há discriminação generalizada por marca, já que nesta oportunidade, procedeu-se ao agrupamento dos calçados. Ressalta que foram acostadas aos autos todas as notas fiscais citadas, comprovando o quanto alegado.*

- 5. No item “tênis”, foram desconsideradas 1.097 unidades, saídas por saldo, apresentadas pela Defesa.*
- 6. Salienta que as diferenças remanescentes apontadas como omissão de saídas referem-se à desconsideração das saídas dos saldos. Indaga, se os auditores presumem a existência de omissão de saídas e de entradas diante da emissão de cupons fiscais, discriminando os produtos como saldo, alegando a impossibilidade de identificação da mercadoria vendida por que então, os julgadores, sob o manto da verdade material, não concluiriam diferentemente diante de outros indícios em sentido contrário, apresentados pelo manifestante.*
- 7. Aponta que no caso em tela, o roteiro de fiscalização utilizou a totalidade dos produtos comercializados pela empresa no seu levantamento, porém, não considerou as saídas das mercadorias sob a denominação genérica de “saldo”, apesar de reconhecer a sua existência. Diz que as desconsiderações dessas saídas tributadas acarretará inevitavelmente em crasso “bis in idem”, tornando-se imperiosa a compensação do imposto pago a este título, para que se faça justiça.*

*Quanto aos últimos argumentos tecidos pela defesa, tenho a fazer as seguintes considerações, baseadas nos resultados das diligências, e na aplicação da lei, em obediência ao princípio da legalidade:*

*A autuação não baseou-se em presunção, mas em fatos reais, quantificados através do levantamento de estoques, que detectou omissão de saídas de mercadorias, em valor superior ao das entradas omitidas. O autuante ao optar pela cobrança do imposto, agiu acertadamente, pois detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser cobrado valor correspondente ao maior valor de expressão econômica.*

*O levantamento quantitativo de estoques, por espécie de mercadorias, constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. No presente caso, o levantamento quantitativo em exercício aberto, foi efetuado, levando-se em consideração as particularidades a ele inerentes, com base em criterioso rigor nas quantificações das mercadorias, sendo que eventuais equívocos foram retificados nas duas diligências encetadas pela ASTEC, por estranho ao feito.*

*Reza o art. 3º da Portaria nº 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoque por espécie de mercadorias, que “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”.*

*Assim, para dirimir eventuais erros na contagem física das mercadorias, o diligente de modo acertado, agrupou mercadorias, tais como tamanco, chinelos e sandálias, em um só item.*

*Quanto ao preço médio utilizado pelo autuante, este foi calculado em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte, no último mês em que a mercadoria foi comercializada no período fiscalizado, sendo que no item “cinto”, o valor do preço médio foi reduzido pelo diligente, pois no ultimo mês em que a mercadoria foi comercializada só houve saídas de 02 unidades, o que gerou distorção no preço médio, retificação que acato.*

*Coaduno parcialmente com o resultado da última diligência, ao tempo em que discordo da cobrança de 01 unidade de “pasta para documentos”, pois através do cupom ECF nº 32671 de 26/04/2001, há a discriminação “B Jeanlu”, fornecedor desta mercadoria, como restou comprovada através da NF de entrada nº 13011 e da carta de Correção do fornecedor, anexas ao PAF. Portanto, o valor de R\$ 195,00 deve ser excluído do Demonstrativo de Estoque, de fl. 417, e o ICMS de R\$33,15.*

*Considero que também ficaram demonstradas as saídas de 46 unidades do item “tamanco/sandália/chinelo”, que não foram consideradas pelos diligentes, relativo a transferências, restando neste item o total de 626 saídas sem notas fiscais, que ao preço médio de R\$ 25,69 perfaz a base de cálculo de R\$ 16.081,94 e ICMS de R\$ 2.733,93 (alíquota de 17%).*

*Quanto às mercadorias que foram comercializadas sem identificação, pois os cupons fiscais foram registrados com o título de “saldos, s/saldos, saldo”, verifico que em 18/05/2001, o autuante intimou a empresa a apresentar, no prazo de 48 horas, a relação discriminada das mercadorias, cujas vendas são registradas na ECF como “saldo, saldos e s.saldo”, para efeito de levantamento quantitativo de estoques, no que não foi atendido. (doc. fl. 157)*

*Justificando o não atendimento à intimação, o autuado em sua contradita de fls. 184 a 190, argüi: “instada a manifestar-se quanto aos documentos novos trazidos ao processo pelo D. Auditor, a Defendente afirma que com relação à Intimação para apresentação discriminada de mercadorias registradas na ECF como SALDO, SALDOS e S.SALDO, realmente não foi atendida face ao sistema adotado, à época, pela empresa que não possibilitava à priori, a discriminação dos produtos vendidos a título de saldo. Como explicado na impugnação, o método para comercialização dos saldos (produtos de ponta-de-estoque que, mormente, são mercadorias sem apelo comercial), consistia na venda desses produtos sob um só código para cada preço. Desta forma não havia como atender, no prazo estabelecido (48 horas), o quanto solicitado naquela intimação, tendo em vista que somente um minucioso trabalho de levantamento quantitativo de seu estoque é que conduziria à discriminação dos produtos vendidos como saldo”.*

*Assim, o próprio autuado, reconhece que o sistema adotado não permite a discriminação das mercadorias vendidas, o que contraria a legislação em vigor.*

*Ao proceder desta forma, o contribuinte não atendeu para o disposto no RICMS/97, art. 783, X, que trata de Nota Fiscal de venda a Consumidor, modelo 2, emitida por ECF, que deverá conter a discriminação das mercadorias ou dos serviços, sendo que tratando-se de mercadorias, serão exigidos: a quantidade, a marca, o tipo, o modelo, a espécie, a qualidade, e demais elementos que permitam sua perfeita identificação.*

*Ademais, de acordo com o Código Comercial, a escrita do contribuinte, se efetuada de forma incorreta, somente faz prova contra ele.*

*Constato através da escrituração do Livro Registro de Inventário, anexo ao PAF, que não foram levantados todos os itens que o contribuinte comercializa, a exemplo de calçados femininos e masculinos, dentre outros, o que impossibilita o abatimento, neste momento, do ICMS que foi recolhido ao erário, relativo às saídas cujos cupons fiscais foram emitidos com a denominação de “saldo, s/saldo, s/saldos”.*

*Pelo exposto, coaduno em parte, com o resultado da última diligência, devendo ser excluída a cobrança relativa ao item “pasta p/documentos”, de uma unidade, e 46 unidades no item “tamanco/sandália/chinelo”, ficando a exigência fiscal no total de R\$ 22.408,88.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.”*

#### RECURSO VOLUNTÁRIO

Devidamente intimado a tomar ciência do resultado do julgamento realizado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal que exarou o Acórdão recorrido pela Procedência Parcial do Auto de Infração em epígrafe, o sujeito passivo impetrou o presente Recurso Voluntário, arguindo:

1. Eliminando-se todas as dúvidas que permearam o processo quanto as individualizações e generalizações dos produtos objetos do Auto de Infração, como também da aceitação da notas fiscais D1 e de transferências entre filiais, resta a discussão sobre a aceitação ou não da metodologia utilizada pelo recorrente para comercialização das “pontas de estoque e a possibilidade de compensação do imposto pago nessas operações.
2. Recorde-se que o fulcro da autuação residiu no método utilizado à época pela defendente para comercialização das mercadorias sem apelo comercial, que consistia na venda desses produtos sob um só código para cada preço, o que gerou a impossibilidade de discriminar a espécie do produto vendido a esse título. Este fato fez com que tanto a D. Autuante como o Diligente e a Ilustre Relatora de Primeira Instância, apesar de reconhecerem a existência de inúmeras saídas de mercadorias a título de SALDO, optarem por desconsidera-las, imputando-as como não havidas.
3. É preciso deixar patente que a autuação baseou-se em indícios para presumir a existência de sonegação fiscal, pois, a única infração comprovada nos autos é a má emissão de documentos. Nada mais. Tanto o autuante como o Relator reconhecem a existência de inúmeras mercadorias vendidas sob o título de SALDO., todavia, preferem ignorar que as saídas (“omitidas”) daquelas mercadorias discriminadas no Auto de Infração estejam dentre os saldos comercializados, mesmo que todos os demais indícios conduzam a esta conclusão.
4. Tal acontecimento gera a seguinte reflexão se os Auditores presumem a existência de omissão de saídas e de entradas diante da emissão de cupons fiscais discriminados como SALDO, alegando para isso a impossibilidade de identificação da mercadoria vendida, porque então, os Julgadores, sob o manto da verdade material, não concluíram diferentemente diante de tantos indícios em sentido contrário apresentados pela Manifestante?
5. Cita PAULO DE BARROS CARVALHO, para corroborar com a tese vinculada no Recurso Voluntário.
6. Afirma que nesse sentido, ambos auditores (Autuante e Revisor) assim como os julgadores da 3ª JF reconhecem que as mercadorias tidas como omitidas poderiam ser aquelas que efetivamente saíram sob o título de saldo, apesar de não havê-los considerado. Outro indício a favor da Manifestante é que durante o período fiscalizado houve o incremento de 58% nas vendas (e conseqüentemente no imposto recolhido) em relação ao mesmo período do ano anterior, e que, em admitindo-se a correção da autuação, o Contribuinte teria omitido 10% a mais do valor incrementado nas saídas, o que significa dizer que teria ela aumentado suas vendas em 68% com relação ao exercício anterior, o que é totalmente inviável em se tratando do comércio varejista.
7. A lei, baseando-se nos princípios constitucionais da segurança e certeza jurídica, exige que o ato administrativo do lançamento seja devidamente fundamentado, o que equivale dizer que o Fisco tem o dever de provar que o fato jurídico, objeto da autuação, ocorreu

em exata conformidade com a hipótese de incidência do imposto lançado. O lançamento baseado em indícios deverá, necessariamente, estar acompanhado de outros meios de prova advindos de uma investigação tendente a comprovar a sua existência. A simples justificativa de que a autuação efetuou, aleatoriamente, o levantamento quantitativo de apenas quinze produtos com base nos documentos fiscais do contribuinte (sic!), não explica o fato de ter o autuante “preferido adotar este tipo de fiscalização mesmo sabendo que desta forma estaria optando por ignorar as inúmeras saídas tributadas a título de saldo! Um levantamento geral dos produtos comercializados pelo autuado certamente comprovaria a lisura das suas operações. Não restaria, então, outra opção ao Contribuinte senão pagar duas vezes o imposto?

8. O Fisco não pode simplesmente desconsiderar que existiram diversas mercadorias vendidas sob a denominação de SALDO e que sobre essas transações foi recolhido o ICMS. Tal posicionamento equívale a um total desrespeito ao princípio da não-cumulatividade inerente a este imposto Estadual. Torna-se imperiosa destarte, a devolução do Imposto pago a este título.

Ao finalizar requer o recorrente a reforma da Decisão de primeira instância para que se declare de IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração combatido, pois em assim procedendo se praticará a JUSTIÇA.

A PGE/PROFIS, forneceu Parecer de fls. 465, nos seguintes termos:

*“[...] Entendo que a matéria já foi devidamente apreciada pela JJF que, no exercício de suas funções, determinou duas diligências para que toda a matéria fosse apreciada pela ASTEC. Com base na manifestação do órgão técnico, verifico que o autuado não comprovou as bases de cálculo que utilizou para as vendas das mercadorias em saldo, pelo que está correta a exigência fiscal.*

*Diante disso, opina pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário.”*

#### **VOTO VENCIDO**

Dado ao exame dos documentos acostados ao presente Processo Administrativo Fiscal, constatei que não existe como prosperar os anseios do recorrente em sua totalidade como posto no Recurso Voluntário, porque, na realidade, a matéria foi devidamente apreciada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal que, inclusive, determinou duas diligências que corrigiram as distorções existentes e nelas se baseou quando prolatou o Acórdão recorrido. Entretanto, verifiquei que existem razões ao recorrente quando diz que “o Fisco não pode simplesmente desconsiderar que existiram diversas mercadorias vendidas sob a denominação de SALDO e que sobre essas transações foi recolhido ICMS.”

Diante do fato que não pode ser negado, entendo que não compensar no lançamento em lide o imposto lançado referente às vendas dos SALDOS fere o princípio da não-cumulatividade.

Assim, concedo este voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para excluir do imposto reclamado no Auto de Infração os valores lançados a título de imposto na escrita fiscal do contribuinte, referente aos saldos vendidos.

#### **VOTO VENCEDOR**

Com a devida *venia*, devo discordar do relator do PAF.

Inicialmente, entendo que, efetivamente, a matéria foi devidamente apreciada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal que, inclusive, determinou duas diligências que corrigiram as distorções existentes e nelas se baseou quando prolatou o Acórdão recorrido.

O pleito do recorrente é que fosse compensado do valor autuado, as saídas que promoveu a título de vendas de “saldo (s)”.

Ocorre que, conforme instrução do processo, tais operações não identificam a que mercadorias se referem, pois o contribuinte teria agrupado as mesmas por preço, independentemente, de que tipo seria.

Assim, considerando que no levantamento quantitativo não foi considerada a totalidade das mercadorias vendidas, não há como se fazer à correlação entre aquelas em que foram apuradas diferenças com as saídas de “saldo (s)”, o que impede que se atenda o quanto requerido pelo autuado.

Pelo que expus, o meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para homologar a Decisão recorrida.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 108883.0011/01-2, lavrado contra **GRAT'S COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$22.408,88**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

VOTO VENCIDO: Conselheiros (as) Max Rodrigues Muniz, Nelson Teixeira Brandão e Verbena Matos Araújo.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros (as):, Antonio Ferreira de Freitas, Ciro Roberto Seifert e Ivone de Oliveira Marins.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de junho de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

NELSON TEIXEIRA BRANDÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

CIRO ROBERTO SEIFERT – VOTO VENCEDOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE –REPR. DA PGE/PROFIS