

**A. I. N°** - 207105.0362/02-0  
**AUTUADO** - MERCANTIL SUPER COUROS LTDA.  
**AUTUANTE** - BERNADETE LOURDES LEMOS LORDELO  
**ORIGEM** - INFAZ BONOCÔ  
**INTERNET** - 15. 07. 2003

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0252-04/03

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. Efetuada a correção no cálculo do imposto. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 28/06/2002, exige ICMS no valor de R\$297.630,39, que deixou de ser recolhido, relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque de mercadoria em exercício fechado.

O autuado ao impugnar o lançamento fiscal em sua defesa, fls. 139 a 167 dos autos transcreveu, inicialmente, os termos da acusação fiscal e seu enquadramento legal, bem como do dispositivo da multa aplicada pelo autuante.

Em seguida, fez um retrospecto de suas atividades, desde a sua fundação em julho/64, na cidade de S. Paulo e diz que entre os seus objetivos, é o de recolher regularmente os impostos devidos por todos os seus estabelecimentos, sejam federais, estaduais ou municipais.

Com referência a autuação, apresentou os seguintes argumentos para refutá-la:

1. Que o levantamento procedido, não suporta uma apreciação mais atenta da forma pela qual foram agrupadas as mercadorias nele consideradas e, bem assim dos valores às mesmas atribuídas no trabalho fiscal, pois, em total descompasso com a comercialização procedida e com os valores efetivos dos produtos passíveis de serem comercializados no exercício fiscalizado. Segundo o autuado, no levantamento realizado, foram agrupados sob um mesmo título, produtos que, embora do mesmo gênero, são de tipos e espécies diferentes, sem se levar em consideração as características de cada um. À fl. 143, fez uma explanação dos diversos gêneros de mercadorias arroladas pela autuação. Diz que tal procedimento, por si só, é suficiente para inquinar de ilegitimidade o levantamento efetuado, além de ter sido arbitrado os valores atribuídos às mercadorias tidas como saídas desacompanhadas de documentação fiscal. Como prova de sua alegação, listou à fl. 145, com base em notas fiscais de entradas, os valores do custo unitário do produto bolsa, bem como fez um resumo dos preços dos itens calçados, malas e maletas, sacolas diversas e cintos diversos, cujos

preços são variáveis. Transcreve decisões exaradas pelo Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de S. Paulo e requer, com fundamento nas mesmas, que seja cancelada a exigência fiscal;

2. Que com as considerações acima elencadas, além das que virão a seguir, busca-se trazer ao conhecimento dos ilustres julgadores aspectos de matéria de fato, *de per si* suficientes para inquinar de ilícito e incerto o trabalho fiscal, impedindo-o de prosperar. Frisa que, entre os aspectos ventilados, merece especial atenção, o que envolve a apuração da base de cálculo do ICMS, passível de ser aplicada para a cobrança de eventual débito, conforme estabelecido na Lei Complementar nº 87/96. Diz que no levantamento realizado, os valores adotados, foram com base nas operações do mês de dezembro, desprezando-se totalmente, elementos outros, como os lançamentos no Registro de Inventário, as entradas e saídas de mercadorias no exercício, como meio para se separar os produtos comercializados e apurar os preços passíveis de ser-lhes aplicados. Sobre a indicação pela autuante do § 3º, do art. 938, do RICMS, entre os dispositivos que dão sustentação ao trabalho, diz que ficou evidenciado que a mesma não podendo determinar com precisão, a data de ocorrência de cada fato gerador, optou por considerar como saídas efetuadas no último dia do exercício, situação que caracteriza arbitramento. De acordo com o autuado, não foi levado em conta pela autuante, entre outras circunstâncias, o fato de que as mercadorias comercializadas pela empresa são mercadorias de épocas (outono/inverno e primavera/verão), as quais, se não forem vendidas no período próprio, perdem o interesse dos compradores, razão pela qual ficam sem condições para uma comercialização normal, sendo necessário uma sensível redução dos preços correspondentes. Sustenta, para que o arbitramento pudesse gozar de legitimidade, deveria levar em conta ou a totalidade das saídas de cada produto especificamente considerado ocorridos no exercício, ou os custos correspondentes, apurados através das notas fiscais de entradas ou pelo Registro de Inventário, ou então proceder na forma do art. 938, I. Advoga, com base no art. 2º, do RPAF/99 que, entre os princípios de Direito que manda aplicar no processo administrativo fiscal, inclui o da verdade material, motivo pelo qual a presente autuação não reúne condições para prosperar;

3. Quanto aos levantamentos, questiona que produtos de um mesmo gênero, porém, de tipos, espécie e preços diferentes sob títulos comuns, como “calçados”, “bolsas” e “cintos”, foram agrupados sob títulos comuns, sem levar em conta as características próprias de cada um. Às fls. 153 a 155, relaciona alguns itens existentes em seu estoque em 31/12/97 (estoque inicial), entradas por transferências, bem como de saídas (vendas) ocorridas no exercício fiscalizado, cujos preços são variados para as diversas espécies. Argumenta que, sem a efetiva apuração do preço médio de cada item, não há como cogitar do prosseguimento da cobrança, que deve ser prontamente cancelada;

4. Que além das objeções acima levantadas, os seus encarregados para proceder a conferência dos dados do levantamento fiscal, depararam com algumas notas fiscais que, apesar de lançadas no livro Registro de Entradas de seu estabelecimento e estarem arquivadas junto as demais notas escrituradas, não correspondem a entradas efetivas de mercadorias. Como prova, aduz que tal fato pode ser constatado pelo exame das notas fiscais referidas, posto que, diferentemente do que ocorre com as demais notas fiscais emitidas para transferir mercadorias de S. Paulo, nas mesmas não contém, nem o carimbo de “coleta” das mercadorias colocado pela transportadora no ato de sua retirada, bem como o carimbo do seu recebimento pelos funcionários do estabelecimento autuado. À fl. 575 relacionou as notas fiscais que não corresponderam a mercadorias efetivamente recebidas, pelo que requer a sua exclusão do levantamento elaborado e, em respeito ao princípio da garantia da ampla defesa, a reabertura dos prazos para uma nova impugnação ou recolhimento, com as reduções previstas em lei;

5. Que embora as verificações ainda não estejam concluídas, em razão da quantidade de documentos ser imensa, aponta às fls. 162 a 165, alguns enganos incorridos pela autuante no levantamento realizado, pelo que solicita as retificações cabíveis.

Ao finalizar, requer o acolhimento da defesa em todos os seus termos, decretando-se a improcedência do Auto de Infração. Requer, ainda, caso o Auto de Infração não seja retificado pela autuante e de não ser acolhido o pedido de decretação da improcedência do feito, que se determine a reformulação do trabalho fiscal, para expurgá-lo dos erros materiais detectados, inclusive o relativo a exclusão que se faz necessário das notas fiscais, que não correspondem a efetiva entrada de mercadorias.

A autuante ao prestar a sua informação fiscal, fls. 379 a 381 assim se manifestou:

1. Que o agrupamento das mercadorias para elaboração do levantamento quantitativo de mercadorias foi com base nas notas fiscais de entradas, de saídas e do livro Registro de Inventário, bem como na Portaria nº 445/98. Segundo a autuante, as mercadorias, conforme poderá ser observado nas notas fiscais anexadas ao processo, são assim discriminadas: calçados, bolsas, sacolas, malas/maletas, cintos, etc. Por tal motivo, não poderia criar outras discriminações ou subgrupos que não constassem dos documentos apresentados, para que não prejudicasse o contribuinte, pois, se houvesse a separação em outros subitens, poderia causar problemas no levantamento;

2. Quanto aos preços, foram calculados de acordo com o disposto no art. 60, II, “a”, do RICMS/97, que é a média ponderada de todas as mercadorias saídas no último mês do levantamento;

3. Com referência ao pedido do autuado, para que sejam retiradas do levantamento as notas fiscais listadas no quadro da página 58, sob o argumento de que as mesmas apesar de estarem escrituradas nos livros fiscais e de terem sido apresentadas a fiscalização, não houve a circulação das mercadorias nelas consignadas, esclarece não ser convincente, haja vista tratar-se de transferências de mercadorias da sua matriz para o estabelecimento autuado;

4. Sobre os erros apontados pela defesa às páginas 162 e 163 nas quantidades de entradas e saídas de mercadorias, diz que verificou todas as notas, oportunidade em que elaborou um novo demonstrativo, conforme fls. 379 a 470.

Ao concluir, pede a manutenção do Auto de Infração e que seja fornecido cópias do levantamento ao contribuinte, bem como reaberto o prazo de defesa.

Em face da autuante quando prestou a sua informação fiscal haver anexado novos levantamentos, a INFAZ-Bonocô intimou o autuado para tomar ciência, conforme documentos às fls. 473 e 474A.

Em nova intervenção às fls. 475 a 480, o autuado aduziu, preliminarmente, a inexistência, no PAF, do Termo de Prorrogação de Fiscalização, necessário a partir de 20/06/2002, uma vez que a ação fiscal iniciou-se em 20/04/2002, enquanto o Auto de Infração foi lavrado em 28/06/2002, ou seja, após oito dias do vencimento do prazo do termo lavrado, o que enseja a sua nulidade, por infringência ao art. 28, § 1º, do RPAF/99, já que o contribuinte poderia recolher qualquer importância que porventura entenda ser devida, enquanto outro termo não fosse lavrado. Transcreve Acórdãos do CONSEF, que julgou nulos Auto de Infração lavrados, sem o devido acompanhamento do Termo de Início de Fiscalização, do Termo de Fiscalização e de Termo de Apreensão, em apoio ao alegado.

Prosseguindo em sua defesa, o autuado aduz, na hipótese de ser ultrapassada a questão acima, que renova as alegações acerca da “ausência de padronização” das mercadorias por gênero e espécie, tendo sido o levantamento, de forma irregular, levado a efeito por gênero. Segundo o autuado, com base no LRI, nas notas fiscais de entradas e saídas, é inteiramente possível a separação das

mercadorias por espécie, especialmente no que se refere ao item denominado pela autuante como “calçados”, em relação aos quais, além da codificação existente para todas as mercadorias, são separadas de acordo com as espécies sapatos, sandálias, tênis, etc. Assevera que, ao contrário do que disse a autuante, os documentos carreados ao feito mostram, de forma cristalina, que a empresa escritura seu inventário, emite e recebe notas fiscais com codificação para cada produto, o que, por si só viabiliza a separação das diversas espécies. De acordo com o autuado, a opção da fiscalização, em agrupar mercadorias de espécies diversas em um só gênero, decorre da possibilidade de se “auditar”, com tal procedimento, toda a gama de mercadorias comercializadas pelo contribuinte. Diz que a autuante, ao invés de escolher quais as mercadorias a serem auditadas, procedimento usual neste tipo de fiscalização, a mesma vislumbrou a possibilidade de auditar todas as mercadorias, se esquecendo, contudo, de que a legislação e a jurisprudência administrativa vedam tal procedimento, oportunidade em que transcreveu decisões do CONSEF sobre o assunto, para embasar o seu argumento.

Salienta, ainda, apenas para não restar dúvidas, que às fls. 200 a 233, 235 a 306 e 349 a 376 do PAF, referentes a notas fiscais de entradas e saídas, em todas elas constam os códigos das mercadorias, os quais são lançados no LRI. Frisa que a posição acima esposada vem sendo adotada, também, pela PROFAZ, órgão responsável pelo controle da legalidade dos atos administrativos, conforme parecer em anexo, da lavra da Dra. Maria José Coelho Sento Sé.

Ao finalizar, reitera a sua defesa e demais pronunciamentos e pede que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Em nova intervenção às fls. 493 a 494 dos autos, a autuante sobre a segunda manifestação do autuado às fls. 475 a 480 descreveu, inicialmente, o motivo da presente autuação, bem como fez um breve resumo dos argumentos defensivos.

Em seguida, aduziu que não teria e não podia fazer o levantamento, separando-se cada produto, primeiramente, para não prejudicar o contribuinte e, em segundo lugar, não existia condições de se especificar o modelo de cada produto.

Ao finalizar, diz que chegou as seguintes conclusões:

- a) Que o patrono do autuado não tem conhecimento do processo, pois não teria feito colocações indevidas acerca do levantamento, já que foi o próprio contribuinte que relacionou as mercadorias da forma como foi feita a auditoria;
- b) Que o patrono do autuado tenta protelar o pagamento do ICMS devido, tendo em vista que o levantamento prova, de forma inequívoca, que o contribuinte deve um valor considerável de omissões de mercadorias, as quais foram vendidas sem nota fiscal, motivo pelo qual pede a manutenção do Auto de Infração.

Na assentada do julgamento, o julgador Anselmo Leite Brum pediu e obteve vistas do PAF, sendo que, na sessão seguinte, ao apreciar a sua manifestação, decidiu a 4ª JF, com a discordância do seu presidente, em converter o mesmo em diligência a ASTEC, no sentido de atender ao solicitado à fl. 498.

Cumprida a diligência de fls. 499 e 500, o auditor incumbido de sua realização, através do Parecer ASTEC nº 0053/2003, descreveu, inicialmente, o que foi solicitado pelo relator, bem como o procedimento do autuado.

Em seguida, esclareceu que intimou o patrono do autuado e sua contadora, conforme intimações às fls. 501 e 502, para apresentarem as comprovações solicitadas pelo relator do PAF, no entanto, não foi atendido. Segundo o diligente, em contatos pessoais mantidos com os dois prepostos do autuado,

seu patrono silenciou sobre a matéria da intimação, enquanto a sua contadora informou que entrou em contato com a direção da empresa em S. Paulo, quando foi informada de que a matriz estaria adotando providências no sentido de enviar comunicação acerca das comprovações diretamente ao CONSEF.

Em novo pronunciamento às fls. 510 a 516, sobre o Parecer Técnico da ASTEC nº 0053/2003, o autuado, preliminarmente, reiterou o pedido de nulidade do Auto de Infração, por ausência do “termo de prorrogação de fiscalização”, formulado em sua segunda manifestação. Transcreveu às fls. 511 a 512, diversas ementas do CONSEF, que julgou nulos Autos de Infração lavrados.

Continuando em sua defesa, o autuado aduziu, na improvável hipótese de ser ultrapassada a questão acima, que renova as alegações acerca da ausência de padronização das mercadorias por gênero e espécie, tendo sido o levantamento, de forma irregular, levada a efeito por gênero.

Repete argumentos já esposados quando da impugnação ao lançamento e cita também Ementas do CONSEF, que julgaram nulos Autos de Infração lavrados, decorrentes de diferenças apuradas mediante levantamento quantitativo, feitos por gênero e não por espécie de mercadorias.

Pede a juntada dos demonstrativos anexos, referente a dezenove itens escolhidos pela empresa por amostragem, os quais se fazem acompanhar dos correspondentes inventários, das notas fiscais de entradas e de saídas, para afastar qualquer dúvida sobre a possibilidade de se fazer à auditoria por espécie.

Sobre os documentos que não ensejaram efetivas operações de entradas, diz que as provas solicitadas pela ASTEC, da forma como foi requerida, não existem, salvo àquela já exposta em sua manifestação anterior.

Salienta que outra prova substancial é dada pela própria exigência fiscal, uma vez que o lançamento constatou omissão de entradas em montante quase idêntico ao total de operações consignadas nos aludidos documentos. Diz que, por se tratar de omissão de entradas, na hipótese de não ser acatada a alegação relativa às notas fiscais objeto da diligência, deve ser concedido o crédito fiscal, em razão da falta de registro de outras operações.

Ao finalizar, pede que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente, ou, no máximo, procedente em parte, com o abatimento do crédito acima pleiteado.

## **VOTO**

O fundamento da autuação foi em razão do autuado, omitir saídas de mercadorias tributadas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque de mercadorias em exercício fechado.

Para instruir a ação fiscal, foram anexadas pela autuante aos autos às fls. 8 a 132, as xerocópias do livro Registro de Inventário, com os estoques inventariados em 31/12/97 e 31/12/98, os levantamentos das entradas, das saídas, do cálculo do preço médio, bem como do demonstrativo das omissões.

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado em sua segunda manifestação, com fundamento no parágrafo 1º, do art. 123, do RPAF/99, uma vez que tal pedido deveria ter sido formulado por ocasião da sua impugnação inicial, protocolada em 07/08/2000. Ademais, a ausência do Termo de Prorrogação de Fiscalização, não ocasionou qualquer prejuízo a empresa, ao contrário, poderia beneficiá-la, caso decidisse recolher o imposto que entendesse devido para a infração, sem a adição de multa, bem como dos acréscimos moratórios, após expirado o prazo de validade do Termo de Início de Fiscalização, conforme previsto no RICMS/97.

Quanto ao pedido do autuado, no sentido de que o trabalho fiscal seja reformulado, indefiro o mesmo, uma vez que a autuante quando prestou a sua informação fiscal, acatou a alegação defensiva, ao refazer o demonstrativo das omissões, sobre o qual o autuado em sua segunda intervenção, não fez nenhum questionamento, salvo em relação ao agrupamento das mercadorias feito pela auditora.

Adentrando no mérito da autuação e após analisar as peças que compõem o PAF, o meu posicionamento a respeito da infração é o seguinte:

I - Acerca do questionamento do autuado, onde alega que o levantamento quantitativo realizado pela autuante foi por gênero, sem levar em consideração as diversas espécies de mercadorias, considero sem nenhum fundamento. Como justificativa, observei que o autuado ao escriturar o livro Registro de Inventário com os estoques existentes em 31/12/97 e 31/12/98 (ver fls. 8 a 25), não discriminava as espécies, acrescentando tão somente na descrição das mercadorias o nome do seu fabricante. A título exemplificativo, consta nas fls. 10 e 15 dos autos, a existência em estoque de 896 “pçs”. de calçados carrano, ao preço unitário de R\$25,00 e de 1913 “pçs”. de calçados mangiamelli, a um custo unitário de R\$27,38, além de outras espécies também em quantidades significativas. Pelas quantidades inventariadas, deduz-se que o critério utilizado pelo autuado foi por gênero, já que em estabelecimento do mesmo ramo, é comum ser comercializados exemplares tanto para homens, como para mulheres, bem como do tipo popular e outros de melhor qualidade, com preços diferenciados;

II – Em relação ao preço utilizado pela autuante para determinação da base de cálculo, ao contrário do que alegou a defesa, não foi aplicado o arbitramento dos mesmos e sim a média dos preços de venda dos produtos arrolados na autuação no mês de dezembro, respaldado no art. 60, II, “a”, do RICMS/97, conforme está demonstrado às fls. 116 a 131, cujas cópias dos levantamentos foram entregues ao preposto da empresa, o qual declarou à fl. 132 o seu recebimento;

III – No tocante ao argumento defensivo, segundo o qual a autuante deixou de incluir no levantamento algumas notas fiscais de saídas que indicou, esclareço que a auditora fiscal ao prestar a sua informação fiscal acatou tais alegações, tanto que elaborou um novo Demonstrativo das Omissões, reduzindo o valor do imposto originalmente cobrado no importe de R\$297.630,39 para R\$297.315,34. Ressalto que o autuado foi intimado pela INFAZ-Bonocô, conforme documentos às fls. 473 e 473A para, querendo, apresentar nova defesa, oportunidade em que foram anexadas as cópias das fls. 379 até 470 juntadas pela autuante quando da sua informação fiscal, sobre as quais não opôs qualquer objeção em sua nova intervenção às fls. 475 a 480;

IV – Sobre a alegação defensiva, no sentido de excluir do levantamento as notas fiscais que indicou à fl. 158, sob o argumento de que apesar de escrituradas em seu livro Registro de Entradas, as mercadorias nelas indicadas não ingressaram em seu estabelecimento, a mesma não merece o meu acolhimento. É que se tratam de notas fiscais de transferências oriundas de seu depósito central situado no Estado de S. Paulo e, na hipótese de não ter sido concretizada as operações, o procedimento correto a ser adotado para tal situação, seria o de cancelar os documentos fiscais emitidos e não agora, depois de decorridos quase cinco anos de sua emissão, fazer uma alegação inteiramente descabida, objetivando descaracterizar as diferenças apuradas no levantamento quantitativo de estoque levado a efeito. Ressalto, outrossim, que o autuado, por decisão desta 4ª JF, foi regularmente intimado pela ASTEC, para apresentar outras provas da não efetividade das operações, no entanto, silenciou a respeito;

V – Com referência as diversas decisões do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de S. Paulo e do CONSEF trazidas pela defesa, deixo de acatá-las, tendo em vista que em outras decisões, como a exarada no Acórdão nº CJF nº 0178-12/02, através do qual não foi provido o recurso voluntário formulado pelo sujeito passivo, contra decisão da 4ª JF, que julgou procedente Auto de Infração lavrado, versando sobre levantamento quantitativo por gênero de mercadoria;

VI - Quanto ao levantamento de fl. 518 anexado pela defesa em sua última intervenção e feito por amostragem segundo o autuado, relativo ao exercício de 1998, em que tenta demonstrar ser possível a realização do levantamento por espécie, entendendo sem nenhuma validade. É que o autuado acrescentou nas cópias do livro Registro de Inventário, após a descrição da mercadoria, uma anotação manuscrita, indicando o respectivo código, a qual não constava no referido livro por ocasião da fiscalização (ver fls.521 a 535, em comparação com as fls. 9, 10, 11, 12, 15, 16, 17, 18, 19, 22, 23 e 24 e juntadas pela autuante ao PAF);

VII - Acerca do pedido do autuado, em que solicita a concessão de crédito fiscal, não posso acatá-lo, pois, ao contrário do que afirmou o contribuinte em sua defesa, não foi cobrado no presente lançamento imposto por omissão de entradas e sim por saídas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

Com base na explanação acima, considero parcialmente correta a ação fiscal, já que as diferenças apuradas através de levantamento quantitativo e por espécie de mercadorias em exercício fechado constituem em comprovação suficiente da realização de operações de vendas desacobertas das notas fiscais correspondentes, de uso obrigatório para documentá-las, implicando, com tal procedimento, na falta de recolhimento do ICMS.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração de Infração na importância de R\$297.315,34.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207105.0362/02-0, lavrado contra **MERCANTIL SUPER COUROS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$297.315,34**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de julho de 2003.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR