

**PROCESSO** - A. I. Nº 269191.0204/01-5  
**RECORRENTE** - CEREALISTA CASTRO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0098-04/03  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 15.08.03

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0060-12/03

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS ISENTAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada a improcedência da presunção legal. **c)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Verificada a ocorrência de entradas de mercadorias não contabilizadas, sujeitas ao regime de antecipação tributária, deve ser exigido o imposto devido por antecipação, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Efetuada a correção do cálculo do imposto. Não acolhidas as preliminares de nulidade. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o relator. Decisão por maioria.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 27/09/01, exige ICMS, no valor total de R\$14.249,87, referente às possíveis irregularidades, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, assim descritas pelo autuante:

1. “Falta de recolhimento do imposto pela presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, anteriormente efetuadas, sem a emissão de documentos fiscais e conseqüentemente sem a respectiva escrituração, o que autoriza a cobrança de imposto decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, caracterizando a existência de saídas não contabilizadas, empregadas no pagamento das citadas entradas, apurado mediante quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado”.
2. “Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, anteriormente efetuadas, sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em sua escrita, o que autoriza a cobrança de imposto por presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado”.
3. “Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a

respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado”.

Em 31 de março de 2003, através Acórdão nº 0098-04/03, a 4ª JF julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, após corrigir o imposto relativo ao item 03, que passou de R\$6.324,29 para R\$1.679,78.

Inconformada com tal decisão, a Empresa apresenta Recurso Voluntário, onde diz que:

1 – Reitera a preliminar de nulidade do Auto de Infração, por ofensa ao disposto no artigo 18, incisos II e IV, letra “a”, do RPAF/99, por insegurança na determinação da infração, e conseqüentemente, cerceamento à defesa, pois nos itens 1 e 2 os autuantes fazem acusação dúbia e confusa, o que dificultou o exercício da defesa. As acusações de omissão de saídas e falta de registro de entrada são incompatíveis com o método de auditoria de estoques. Não há que se falar em falta de contabilização pois a ação fiscal não examinou os documentos contábeis do autuado. Como a apuração levou em conta apenas os registros fiscais, se alguma falta de registro de entradas ocorresse, seria devida apenas multa de caráter formal e não cobrança de imposto.

2 – Quanto ao mérito, relativamente ao item 1, se as mercadorias já se encontravam com a fase de tributação encerrada, por serem mercadorias sujeitas à antecipação, ou até mesmo isentas, é irrelevante a cobrança haja vista que o ICMS já teria sido pago nas entradas, sendo indevido em qualquer fase.

3 – Quanto ao item 2, por se tratar de mercadorias isentas não haveria nenhum interesse em omitir as entradas das mesmas pois não precisaria recolher o ICMS nas saídas, não havendo também qualquer repercussão financeira negativa para o Estado, sendo devida, no máximo, multa de caráter formal. O CONSEF tem posição definida a respeito do assunto, como se comprova da análise da Resolução nº 0776/99, da Câmara Superior.

3 – Quanto ao item 3, ainda resta uma parcela que deve ser afastada, pois estando as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, não deveria haver cobrança de ICMS para que não ocorresse uma dupla incidência sobre os mesmos fatos geradores, o que vai de encontro ao princípio da legalidade e, também com a jurisprudência dominante no CONSEF, como se pode verificar através das Resoluções nºs 1715/95 e 0109/99, da 2ª Câmara, e da Resolução nº 5634/96, da 4ª Câmara. Como já dito anteriormente, tratando-se de apuração sobre mercadorias não tributadas e com imposto pago por antecipação, a presunção não é aplicável pois não restou comprovado que o autuado vendeu sem NF no período objeto da ação fiscal, e outro período não foi fiscalizado para se comprovar que vendas foram omitidas.

Ao final, a Empresa pede seja o Recurso Voluntário provido, para que a Decisão Recorrida seja reformada, para que se julgue Nulo ou Improcedente o Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário pois os argumentos trazidos são insuficientes para proporcionar a alteração do julgamento da 1ª instância.

## **VOTO VENCIDO**

Inicialmente tenho que me referir à nulidade suscitada pela Empresa, que se refere à insegurança na determinação das infrações descritas nos itens 1 e 2 do Auto de Infração. Da análise de tudo quanto os autuantes escreveram para determinar tais infrações, percebe-se que os mesmos afirmam ter a Empresa omitido entradas de mercadorias, detectadas através de levantamento quantitativo de estoques, o que é fato autorizativo de presunção de omissão de saídas de mercadorias em períodos anteriores. Dizem os autuantes que, por isso, houve falta de recolhimento de imposto pela presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis. Ocorre que as duas infrações foram

discriminadas exatamente do mesmo modo o que a princípio gera uma dúvida pois se o período fiscalizado foi o de 1996, como se colocam duas infrações de mesmo teor? Tal dúvida só se esclarece através da análise dos demonstrativos de auditorias de estoque, anexados às fls. 26 a 31 do processo, pois os autuantes fizeram a separação dos demonstrativos em dois, um referente a mercadorias tributadas e outro referente a mercadorias isentas. Tal fato, sem dúvida, provoca, no mínimo, um desconforto à defesa. Entendo que o Auto de Infração deve ser feito de forma a proporcionar ao contribuinte completo entendimento sobre os assuntos abordados no mesmo e, se assim não for, provoca cerceamento à defesa, o que leva à nulidade do mesmo. No caso em tela, inclusive, posso afirmar que tive dificuldades para entender as acusações, que só consegui compreender após análise de todos os demonstrativos, o que não deveria ocorrer. É de se registrar que as Empresas, quando são autuadas, têm muito pouco tempo para elaborar defesas e qualquer fato que possa prejudicar o perfeito entendimento das ações fiscais, não devem ser tolerados. Por isso concordo com a tese do contribuinte e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para que seja reformada a Decisão Recorrida, pois o Auto de Infração, de acordo com os incisos II e IV do artigo 18 do RPAF/99, é NULO.

Como relator deste processo, utilizando as prerrogativas contidas no RPAF, suscito preliminar de nulidade não aventada pelo contribuinte, à determinação dos preços médios das mercadorias objeto do Auto de Infração. Da análise dos demonstrativos anexados pelos autuantes, quando da informação fiscal, percebi que os mesmos utilizaram-se de dados do ano de 1997, para calcular os preços de determinadas mercadorias contidas nos demonstrativos, como, por exemplo, a água mineral Indaiá, a água mineral York, balas Nilva, creme dental Sorriso, Catuaba Selvagem e a Vodka Ilhosk. Ora, se o exercício fiscalizado foi o de 1996, como podem os autuantes usar dados relativos ao exercício de 1997? É absolutamente irregular tal procedimento, que leva a uma base de cálculo irregular, o que compromete todo o Auto de Infração pois os três itens se interligam entre si. Por isso entendo que o artigo 18 do RPAF/99 pode ser perfeitamente aplicado ao caso e, sendo assim, voto no sentido de se considerar NULO o Auto de Infração em tela.

Quanto ao mérito, se vencido nas preliminares de nulidade, entendo que ao se encontrar base de cálculo que não reflete a real omissão, se é que houve omissão, por se considerar valores de período não fiscalizado, entendo que deve prevalecer o quanto contido na escrita da Empresa, até prova em contrário, pois os valores levados a débito carecem de legalidade e da liquidez necessária, requisitos exigidos pelas Leis e Normas que regem o ICMS. Além disso, entendo que a presunção de omissão de saídas de mercadorias, apurada através de levantamento quantitativo de estoques, não deve ser aplicado a usuário de máquina registradora, da forma como foi feita, pois tal contribuinte, no que diz respeito a mercadorias sujeitas à substituição e isentas, têm forma de tributação específica e exclusiva dos mesmos. Os documentos anexados às fls. 14 a 17 do processo, emitidos pelos autuantes, comprovam que o autuado é usuário de máquina registradora. Por isso, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, para que seja reformada a Decisão Recorrida, pois o Auto de Infração é IMPROCEDENTE.

#### **VOTO VENCEDOR**

Com a devida vênia para divergir do entendimento consignado pelo ilustre Conselheiro Relator em seu Voto, tanto em preliminar quanto no mérito, pelas razões que passo a expor.

Quanto a alegada insegurança na determinação das infrações 1, 2 e 3 não há como a mesma prevalecer, pois, estas decorreram de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, concernente ao exercício de 1996, tendo o autuante demonstrado, analiticamente, por cada espécie de mercadoria, o estoque inicial, as entradas, as saídas e o estoque final, todos individualizados, bem como o cálculo do preço unitário médio. O levantamento obedeceu o roteiro específico de

fiscalização bem como as normas regulamentares para sua execução e, também, atendeu as determinações contidas na Portaria nº 445/98, sendo, por isso mesmo, de fácil compreensão.

Da análise da farta documentação presente nos autos, resta claro que o autuante dividiu o levantamento em três partes:

- 1) Levantamento das mercadorias com tributação normal, onde foi apurado omissão de entradas de mercadorias. Neste caso a lei autoriza a exigência do imposto por presunção de omissão de saídas anteriores, também não registradas.
- 2) No segundo item a situação se repete, só que, desta vez, em relação as mercadorias isentas, sendo, por igual, legal a exigência por presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, ocorridas anteriormente e sem contabilização.
- 3) Já no terceiro item, a exigência fiscal recaiu sobre as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujas entradas não foram escrituradas, tendo, neste caso, sido exigido o imposto considerando a condição de responsável solidário do contribuinte por haver adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal.

Portanto, as infrações acima estão postas de forma clara, compreensíveis, bastante detalhadas e demonstradas, não proporcionando qualquer tipo de cerceamento ao amplo direito de defesa do recorrente. Por estas razões e inexistindo ofensa aos incisos II e IV do art. 18 do RPAF/Ba, deixo de acolher esta preliminar de nulidade.

Quanto a preliminar de nulidade suscitada de ofício pelo Conselheiro relator, entendo que também não deve prosperar, pois, o que se apurou foi omissão de entradas de mercadorias e, neste caso, para efeito de cálculo do preço unitário médio, toma-se como base o valor das últimas entradas com notas fiscais. Para os poucos produtos onde consta a indicação de que foram considerados o preço de aquisição constante em nota fiscal supostamente emitida no exercício de 1997, este fato, presumo, foi em função de inexistência de documento fiscal de compra daquele produto, registrada no exercício de 1996. Não consta dos autos que este fato tenha ocasionado qualquer prejuízo ao recorrente, e porque, nada foi alegado pelo mesmo neste sentido.

Registro, ainda, que essa ocorrência não seria motivo para nulidade de todo o lançamento pois, se necessário e acaso o recorrente tivesse apontado alguma incorreção no cálculo ou, até mesmo, o próprio relator, poderia ser perfeitamente sanada e se corrigiria, apenas, os poucos itens elencados às fls. 134 a 143 dos autos e não todo o lançamento conforme entende o ilustre relator. Do exposto, também deixo de acolher esta preliminar de nulidade suscitada pelo ilustre Conselheiro relator.

Quanto ao mérito, não vislumbro nos argumentos do recorrente qualquer fato que possa modificar a Decisão Recorrida. Ao contrário do que entendeu o ilustre Conselheiro relator, não se considerou valores de período não fiscalizado, pois os dados foram efetivamente colhidos da escrita e documentos fiscais do recorrente, pertinentes ao exercício de 1996, inexistindo a aludida carência de legalidade e liquidez necessária à exigência fiscal.

Convém ressaltar que, ao contrário do que entendeu o ilustre Conselheiro relator, o presente estabelecimento autuado, matriz/atacadista, à luz dos documentos presentes nos autos, não era usuário de máquina registradora no exercício de 1996. Os documentos de fls. 14 a 17, citados pelo relator, deixam claro (fl. 15) que apenas os estabelecimentos filiais/varejistas utilizavam máquinas registradoras.

Por todo o exposto e em consonância com o Parecer da PGE/PROFIS, o qual acolho por também entender que os argumentos trazidos pelo recorrente em sede do Recurso Voluntário são insuficientes para proporcionar alteração no julgamento da 1ª Instância, voto pelo Não Provimento do presente Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **269191.0204/01-5**, lavrado contra **CEREALISTA CASTRO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$9.605,36**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre R\$7.925,58 e de 60% sobre R\$ 1.679,78, previstas, respectivamente, no art. 42, III e II, “d”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros (as) Sandra Urânia Silva Andrade, Carlos Fábio Cabral Ferreira e Helcônio de Souza Almeida.

VOTOS VENCIDOS - Conselheiros (as) José Carlos Boulhosa Baqueiro, José Carlos Barros Rodeiro e José Raimundo Ferreira dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2003.

HELCONIO DE SOUZA ALMEIDA - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BOULHOSA BAQUEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – VOTO VENCEDOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS