

**PROCESSO** - A. I. Nº 206935.0033/04-6  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MÓDULO RURAL COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS E REPRESENTANTES LTDA.  
**RECORRIDOS** - MÓDULO RURAL COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS E REPRESENTANTES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JF nº 0411-03/05  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 05/10/2007

## 2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0361-12/07

**EMENTA:** ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Diferenças constatadas no cotejo entre o valor do imposto recolhido e o informado em arquivos magnéticos. Infrações 1, 3, 4 e 5 caracterizadas. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. SUBFATURAMENTO. Restou comprovado que a operação tratava de transferência de estoques por encerramento das atividades para empresa que continuou com as atividades econômica. Operação isenta do imposto. Infração descaracterizada. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. 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. Diligência fiscal comprovou que a maior parte dos produtos comercializados são isentos do imposto. Inadequação o roteiro de estoques quanto às omissões de entradas de mercadorias isentas. Reduzido o valor do débito. Infrações parcialmente caracterizadas. Não acolhida à arguição de nulidade. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício, interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 09/12/2004, para exigir ICMS de R\$353.530,26 acrescido de multas de 50%, 60% e 70%, além de multa de R\$169,42 referente a:

1. Deixou de recolher o ICMS, em decorrência de desconcontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS com valor de R\$13.880,49. No campo

da descrição dos fatos, consta que a infração decorre da constatação de dados divergentes entre os livros, DMA e arquivos magnéticos.

2. Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, relativo a venda de mercadoria tributável com o valor do preço unitário inferior ao de custo de aquisição, caracterizando omissão de receita por meio de subfaturamento do valor dos produtos, apurado através de levantamento de notas fiscais de vendas emitidas e comparadas com os seus preços de aquisição fornecidos pelo autuado, com valor de R\$88.556,55.
3. Recolheu a menor o ICMS em decorrência de desconcontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS com valor de R\$2.818,43. No campo da descrição dos fatos consta que a infração decorre da constatação de dados divergentes entre os livros, DMA e arquivos magnéticos.
4. Recolheu a menor o ICMS em decorrência de divergência entre os valores lançados no Livro de Registro de Entrada de Mercadorias e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS com valor de R\$78.973,04. No campo da descrição consta que a infração decorre da constatação de dados divergentes entre os livros, DMA e arquivos magnéticos.
5. Recolheu a menor o ICMS em decorrência de divergência entre os valores lançados no Livro de Registro de Saída de Mercadorias e o escriturado no Livro Registro de Apuração do ICMS com valor de R\$16.184,57. No campo da descrição dos fatos consta que a infração decorre da constatação de dados divergentes entre os livros, DMA e arquivos magnéticos.
6. Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, com valor de R\$23.770,11 (1999 a 2001).
7. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, sendo aplicado multa de R\$169,42 (1999 a 2002).
8. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença, tanto de entrada como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, com valor de R\$16.095,96 (1999 e 2002).
9. Falta de recolhimento do ICMS 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 presunção de omissão de saída de mercadorias tributadas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, com valor de R\$113.251,11 (1999 e 2002).

O autuado, na defesa apresentada (fls. 867 a 878), preliminarmente acusou que não recebeu todos os documentos constantes do Auto de Infração, o que configura no seu entendimento em cerceamento de direito de defesa.

Alega que o autuante desconsiderou sua escrituração e reconstituiu os livros fiscais, sem que tivesse base legal para tal procedimento e que não foi fornecida a cópia do recibo do arquivo para que atestasse que, os dados utilizados pelo autuante foram os mesmos enviados para a SEFAZ.

Cita o entendimento do doutrinador José Eduardo Soares de Melo quanto ao princípio constitucional de ampla defesa. Requer que o Auto de Infração seja declarado nulo, e que lhes sejam entregues as xerocópias de toda documentação acostada ao processo, e ainda, que seja reaberto o prazo de defesa.

No mérito, esclarece que o lançamento de ofício decorreu do pedido de baixa do cadastro e que as infrações foram apuradas com base em três procedimentos:

- confronto entre os valores de vendas registrados em notas fiscais e os valores de custo de aquisição;
- levantamentos quantitativos de estoques, que resultaram em omissão de entrada num exercício e omissão de saída de mercadorias em outro, além de aplicação de multa formal.
- auditoria da conta corrente do ICMS, com nova escrituração do RAICMS com a base de dados do arquivo magnético.

Quanto ao primeiro procedimento fiscal, venda inferior ao custo, argui que em determinadas situações, por um determinado período de tempo, contrariando a lógica econômica, ocorre vendas de mercadorias abaixo do custo, mas que essa prática não é constante e que no caso presente isso só ocorreu no mês de novembro de 2003.

Alega que o fato de o resultado contábil das operações mercantis ser prejuízo na “conta mercadoria” não quer dizer que implica em falta de pagamento do ICMS e a exigência é mera presunção para constituir o crédito tributário, sem respaldo na legislação tributária.

Cita o Parecer ASTEC/CONSEF de nº 230/95, que transcreveu um trecho à fl. 872, na qual foi dito que “... a presença de prejuízo na conta mercadoria apenas constitui mero indicativo de possível ilícito fiscal...” (sublinhado o original).

Argumenta que o autuante ao definir a base tributável acrescentou uma MVA de 20%, o que no seu entendimento constitui um arbitramento sem qualquer base legal.

Cita uma Decisão de julgamento pela nulidade exarado pelo TIT/SP e TRF às fls. 873 e 874 e a Súmula nº 05 do CONSEF, que transcreveu à fl. 874.

Quanto ao segundo procedimento fiscal, presunção de omissão de saída em função de falta de registro de entrada de mercadorias, alega que é frágil a constituição de crédito fiscal por presunção, “fugindo dos métodos de fiscalização mais trabalhosos, porem mais justos e precisos, para determinação do quantum de imposto devido”.

Afirma que o autuante exigiu imposto em duplicidade ao considerar:

- a) os valores de omissão de entrada e de saída levantados em auditoria de estoque para o mesmo exercício fiscal.
- b) os valores de omissões de saída e de entrada nos mesmos exercícios, mediante roteiros de auditoria de estoque e da conta-corrente.

Diz que desconsiderando os questionamentos da presunção de omissão de saída decorrente da apuração de omissão de entrada, tendo sido cobrado uma omissão de saída, no seu entendimento não se pode cobrar no mesmo exercício outra omissão de saída.

Alega que a infração 02 acusa omissão de saída de mercadorias nos exercícios de 1999, 2000, 2001 e 2002 e a infração 08 acusa também omissão de saída a título de presunção pela constatação de entradas não contabilizadas nos exercícios de 1999 e 2002 e o mesmo procedimento foi repetido na infração 09 (1999 e 2002). Afirma que nesse contexto foi exigido imposto em duplicidade relativo aos exercícios de 1999 e 2002.

Argui que foi exigido ICMS relativo à diferença entre os dados constantes do arquivo magnético e os registrados no livro de Apuração do ICMS. Diz que, tendo apurado diferença entre os livros

REM, RSM e o RAICMS, que em última instância o imposto cobrado configura “*omissão de entrada*” pela falta de registro de compra de produtos e “*omissão de saída*” pela comercialização de mercadorias sem o pagamento do ICMS.

Quanto ao terceiro procedimento fiscal, diz que o autuante está exigindo o ICMS relativo a diferença de dados informados nos arquivos magnéticos e os registrados em livros próprios. Alega que o cumprimento de obrigações em relação aos arquivos magnéticos é recente e que não deu a devida importância na sua elaboração. Que em se tratando de movimento dos últimos cinco anos, “*o autuado constatou, posteriormente, que os mesmos não refletem, na sua essência, as operações comerciais da empresa*”. Pondera que devem ser considerado os incontáveis ajustes no programa validador da SEFAZ que “*dificultou a adequação e validação dos respectivos dados*”.

Evoca o princípio da ampla defesa e do contraditório no sentido de que seja realizada diligência para verificar a veracidade dos dados dos arquivos magnéticos.

Diz que juntou ao processo, cópias reprográficas dos livros de Registro de Entrada, Saída e Apuração do ICMS e dos DAES de arrecadação.

Finaliza pedindo que o Auto de Infração seja julgado improcedente e requer, ainda, a utilização de todos os meios de prova, inclusive a realização de diligências, novas verificações e levantamentos para comprovar suas alegações.

O autuante na sua informação fiscal (fls. 2231 a 2234), afirma que, ao contrário do que foi alegado pelo autuado, o mesmo recebeu cópia completa de todos os demonstrativos por ele elaborados.

Quanto à alegação do autuado de que reconstituiu os livros fiscais, esclarece que apenas limitou-se a colher informações dos registros constantes nos arquivos magnéticos e comparou com os lançamentos nos livros fiscais. Diz que reconstituiu o livro RAICMS em consonância com os dados informados nos arquivos magnéticos.

Ressalta que todas informações colhidas e recebidas foram impressas em duas vias, tendo sido uma das vias entregue ao contribuinte e outra juntada ao processo às fls. 18-A a 861, conforme cópia de documento juntado às fls. 863 e 864 e, portanto, é inverídica a arguição preliminar de nulidade suscitada pelo autuado.

No que se refere à infração 2, diz que não procede a alegação do autuado de que agiu por “mera presunção”, o que pode ser constatado pela leitura do que foi declarado no memorando encaminhado pelo autuado ao autuante, o qual foi juntado à fl. 18. No citado memorando o autuado confessou que os valores constantes do livro de inventário estavam errados “*diferente do preço de custo da mercadoria conforme determina a legislação*”, e que este problema foi gerado pelo programa de processamento de dados, que já tinha sido corrigido com o novo programa implantado, sem que causasse qualquer prejuízo à Fazenda Pública.

Alega que conforme documentos acostados aos autos às fls. 18-A a 33 e as notas fiscais juntadas às fls. 244 a 333, ficou constatada a atribuição de preço simbólico às mercadorias correspondentes apenas a 10% do valor de custo. Questiona então, se as saídas por valor equivalente a dez por cento do valor do custo não causaram prejuízo ao Estado?

Afirma que as vendas de mercadorias foram “*destinadas à sua sucessora Módulo Insumos Agropecuária Ltda, cujos sócios são os mesmos, com valores abaixo do preço de custo*”.

Quanto ao percentual de MVA, a título de margem de lucro, afirma que sendo os preços utilizados os de custo, faz-se necessário adicionar o MVA de 20% e dado a diversidade de itens de mercadorias, fez então uso do percentual de uso mais baixo previsto no anexo 89.

Quanto à alegação do autuado de que exigiu imposto sobre a omissão de entrada e omissão de saída no mesmo exercício, afirma ser inverídica, tendo em vista que o “*o produto que apresenta omissão de entrada, não é cobrado omissão de saídas*” conforme determina a legislação, fato que pode ser constatado à vista dos demonstrativos às fls. 513, 517; 859 e 861 do PAF. Diz que em

nenhum momento foi exigido tributo em duplicidade, a exemplo da infração 06, em que a omissão de entrada é inferior a omissão de saída, tendo então exigido o ICMS da omissão de saída.

Esclarece que na infração 07 foi apurada a omissão de saída de mercadorias isentas, e foi aplicada apenas multa e que na infração 08 ocorreu o contrário da infração 06 (fl. 04 e 05), ou seja, apurada omissão de entrada e de saída, foi exigido imposto pela omissão de entrada que apresentou valor maior. E por fim, que na infração 09, foi apurado omissão de entrada e saída, tendo sido exigido imposto por presunção de omissão de saída “pela falta de escrituração no livro próprio das entradas de mercadorias ISENTAS”.

Apresentou um resumo à fl. 2233 no qual indicou ter apurado no exercício de:

- a) 1999 – Tributadas: omissão de entrada (fl. 513); omissão de saída (fl. 518);
- b) 2002 – Tributadas: omissão de saída (fl. 855); omissão de entrada (fl. 859).
- c) 2002 – Isentas: omissão de entradas (fl. 861).

Quanto aos argumentos defensivos de que utilizou procedimentos que redundaram na mesma infração já caracterizada na auditoria de estoque, diz *“que efetivamente, a incidência do imposto e conseqüente ocorrência do fato gerador acontecem via de regra em cada operação realizada, evidentemente, respeitado o princípio da não-cumulatividade do imposto já pago em operações anteriores. Dito isto, as infrações detectadas através de roteiros e procedimentos de fiscalização específicos elaborados e formulados pela Administração Fazendária através de atos e portarias não se repetem. O autuante é obrigado por determinação de Ordem de Serviço a aplicar tais roteiros, como Auditoria da Conta Corrente do ICMS e Auditoria de Estoque, sendo que os resultados a título de débito de imposto devam ser obrigatoriamente autuados, sob pena de responsabilidade funcional”*.

Alega que não pode questionar os resultados obtidos da fiscalização, tendo em vista que os procedimentos foram feitos pelos meios funcionais no sistema de processamento da SEFAZ, de acordo com os roteiros de auditoria cada qual com características próprias. E que “a aplicação de ambos jamais podem detectar a ocorrência do mesmo fato gerador do ICMS”, o que invalida a pretensão do autuado para se furtar e protelar o pagamento do débito apurado.

Diz que as infrações 1, 3, 4 e 5, decorrentes do roteiro da Auditoria da Conta Corrente, basearam-se em registros nos livros REM e RSM confrontados com os dados dos arquivos magnéticos. Ressalta que essas informações se referem a valores monetários dos registros das operações realizadas entre os documentos originais do Código Fiscal de Operação (CFOP) e os registros fiscais efetuados nos seus próprios livros REM e RSM, consolidados no livro RAICMS.

Alega que a auditoria de estoque (contagem física) que culmina em omissões de entrada ou saída de mercadorias em quantidades e não de valor, o que não tem nada a ver com o conta corrente do ICMS.

Esta JJF converteu o processo em diligência para que verificasse em relação à infração 02, se:

- a) o novo estabelecimento Módulo Insumos Agropecuários Ltda, IE 41.327.670 é sucessor do estabelecimento autuado;
- b) os contratos sociais arquivados na Junta Comercial da empresa anterior e da atual instalada no mesmo endereço, Rua Juca Leão, 217, Centro – Itabuna, configuram sucessão.

Com relação às infrações, 6 e 9, levantamento quantitativo de estoques, verificasse se englobou todos os produtos comercializados pelo autuado ou parte deles.

A diligente no Parecer ASTEC nº 135, (fls. 2241 a 2243), em relação à infração 2, esclarece que a empresa Módulo Insumos Agropecuários Ltda, funciona atualmente no mesmo local onde anteriormente funcionava a empresa Módulo Rural Comércio de Produtos Agropecuários e

Representações Ltda. Afirmou que a empresa entrou em atividade no dia 29/11/03, data em que ocorreu a transferência dos estoques da primeira para a segunda empresa.

Em relação aos contratos sociais, informa que a empresa anterior tinha como sócios o Sr. Nicanor Soares Coelho Filho e Ronaldo Abude Eustáquio da Silva e a nova empresa, além deles fazem parte também como sócias as Sr<sup>as</sup>. Selma Moraes Coelho e Luciana Santa Fé Monteiro Abude, que são esposas dos dois sócios, conforme cópia dos contratos sociais acostados às fls. 2244 a 2252.

No que se refere ao levantamento quantitativo, disse que confrontou os itens constantes do livro de Registro de Inventário com os demonstrativos da auditoria de estoques elaborado pelo autuante, e constatou que no exercício de 1999 foram levantados 200 itens dos 961 inventariados; em 2000, 224 dos 1179; em 2001, 209 dos 1350 e em 2002, 190 dos 1622.

A diligente constatou também, que em relação às mercadorias inventariadas, representavam em 1999, um percentual de 86,50% de isentas e 13,50% tributáveis; em 2000, 72,47% de isentas e 27,53% tributáveis; em 2001, 65,02% isentas e 34,98% tributáveis e em 2002, 54,76% isentas e 45,24% tributáveis, tendo apresentado um demonstrativo à fl. 2243, onde foram indicados os valores.

O autuado foi intimado para tomar conhecimento do resultado da diligência, conforme documento juntado à fl. 2269, tendo sido concedido prazo de dez dias para se manifestar, caso quisesse, bem como o autuante (verso da mesma fl), não tendo ambos se manifestado.

O julgador de Primeira Instancia emitiu o seguinte voto:

*“Inicialmente, rejeito o pedido de nulidade suscitado pelo autuado relativo a falta de conhecimento de todos os documentos constitutivos do Auto de Infração, tendo em vista que no documento constante das fls. 863 e 864 declarou ter recebido os demonstrativos que deram suporte ao presente lançamento e teve a oportunidade de exercer seu direito de defesa relativo ao que está sendo acusado.*

*No mérito, o presente processo faz exigência de ICMS relativo a diversas infrações, sendo que as às infrações 01, 03, 04 e 05 decorrem de diferenças entre os valores registrados em livros e informações prestadas nos arquivos magnéticos; as infrações 06, 07, 08 e 09 referem-se a omissões de entrada e saída decorrente de levantamento quantitativo de estoques e a infração 02, decorrente da diferença apurada entre o confronto dos valores de vendas registradas em notas fiscais e os valores de custo das mercadorias.*

*O autuado não contestou em nenhum momento os valores e quantidades apontadas nos demonstrativos elaborados pelo autuante, limitando-se apenas a discutir a validade ou não dos procedimentos fiscais adotados pelo autuante.*

*Alegou que as infrações relativas a omissões de saídas apuradas pelo fato de que foram constatadas diferenças entre os valores informados nos arquivos magnéticos e os escriturados nos livros próprios estariam contidas nas infrações também apuradas em levantamento quantitativo em que foi exigido imposto por omissão de saída.*

*Para uma análise mais detalhada, serão apreciadas as infrações individualmente.*

*Quanto à infração 01, falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, verifico que nos documentos acostados às fls. 153 a 222, o ICMS exigido refere-se ao valor escriturado no livro RAICMS e não recolhido, a exemplo do valor apurado de R\$310,70 no mês de junho de 2001, conforme cópia juntada à fl. 153. O mesmo procedimento vale para os demais meses. O autuado não contestou os valores apurados e indicados pelo autuante nos demonstrativos juntados aos autos, e como se trata de imposto exigido decorrente do confronto entre o montante de créditos e débitos fiscais escriturados, entendo, que nada tem a ver com as presunções de omissão de saídas de outras infrações. Perante os demonstrativos elaborados pelo autuante, o autuado teve a*

*oportunidade de provar através dos documentos que deram suporte a sua escrituração, de qualquer inconsistência do que foi acusado. Não o tendo feito, implica em simples negativa de cometimento da infração, que não o desonera da acusação. Portanto fica mantido o valor exigido de R\$13.880,49 relativo a infração 01.*

*No que se refere à infração 02, venda de mercadoria tributável com valor inferior ao preço de custo, o autuado disse que tal procedimento pode ocorrer eventualmente e que no caso presente ocorreu apenas no mês de novembro de 2003. Alegou que o prejuízo na “conta mercadoria” não implica em falta de pagamento do ICMS e que não há amparo na legislação tributária para se exigir imposto. Alegou também que ao acréscimo da MVA de 20% a base tributável constitui um arbitramento sem amparo legal.*

*Por sua vez, o autuante alegou que não tem fundamento à primeira alegação, o que pode ser comprovado a vista do memorando encaminhado pelo autuado (fl. 18), em que confessou que os valores constantes do livro de inventário estavam errados “diferente do preço de custo da mercadoria conforme determina a legislação”.*

*Verifico que o documento à fl. 18 e os demonstrativos juntados pelo autuante (fls. 19 a 33) e as correspondentes notas fiscais relacionadas (fls. 244 e 245), cuja fotocópias foram acostadas às fls. 247 a 311, evidenciam que todas as notas fiscais de saídas emitidas em 29/11/03 foram feitas contra a empresa MÓDULO INSUMOS AGROPECUÁRIOS LTDA., tendo sido indicadas base de cálculo em valor inferior ao das aquisições dos produtos nelas relacionados, tanto tributados como isentos. Portanto, está devidamente comprovado nos autos que as mercadorias foram faturadas com indicação de valores notoriamente inferiores ao seu custo, fato admitido pelo autuado.*

*Entretanto, verifico que estas operações praticadas em 29/11/2003 referem-se a operação cuja natureza é “vendas a vista no Estado” e que o adquirente de todas as mercadorias (Módulo Insumos Agropecuários Ltda) é um só estabelecimento. Esta 3ª JF determinou a realização de uma diligência para verificar se o destinatário das mercadorias, era de fato sucessor do estabelecimento autuado. O Diligente no seu Parecer informou que:*

- a) tanto o autuado como o destinatário estão localizados no mesmo endereço, o seja, Avenida Juca Leão, 217 - Itabuna;*
- b) os sócios da antiga empresa, Nicanor Soares Coelho Filho e Ronaldo Abude Eustáquio da Silva, são também sócios da nova empresa, juntamente com suas esposas Selma Moraes Coelho e Luciana Santa Fé Monteiro Abude.*

*O contrato social da nova empresa, MÓDULO INSUMOS AGROPECUÁRIOS LTDA, cuja cópia foi juntado às fls. 2248 a 2252, indica que a sede da empresa localizada no município de Vitória da Conquista, terá três filiais, sendo que uma delas seria instalada no mesmo endereço do autuado (Módulo Rural Com. Prod. Agropec. e Repr. Ltda.).*

*Constato que a fiscalização decorreu de processo de baixa do estabelecimento autuado e que a nova empresa constituída absorveu integralmente o estoque do estabelecimento anterior, pertencente aos mesmos titulares. Assim sendo, entendo que ocorreu de fato uma transformação, onde os novos titulares deram continuidade às atividades do antigo estabelecimento e conforme disposto no art. 6º, XI, "b" do RICMS/BA, esta operação é isenta do ICMS. Observo que, na presente situação, conforme disposto no art. 321 do citado Regulamento, a empresa poderia continuar utilizando os mesmos livros fiscais, mantendo a mesma inscrição ou com a indicação de uma nova. Como o estabelecimento emitiu uma nota fiscal contra a nova inscrição que deu continuidade a atividade comercial, entendo que o débito fiscal gerado na empresa anteriormente existente, corresponde ao mesmo crédito fiscal utilizado na nova empresa, o que não acarreta qualquer prejuízo ao Erário, visto que os créditos e débitos fiscais se anulam. No momento da venda das mercadorias o débito fiscal*

gerado será compensado com o crédito fiscal efetivamente aproveitado, resultando no valor devido ao Estado, que considerando nesta operação, um crédito fiscal menor, resultará em um débito também maior.

Por tudo que foi exposto, voto pela improcedência desta infração.

Quanto à infração 03, decorrente do desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no RAICMS, verifico que as cópias do livro de Apuração do ICMS juntada às fls. 223 a 225 indica ter sido apurado imposto devido de R\$9.327,40 e ter sido recolhido R\$6.508,97 o que resultou em valor devido de R\$2.818,43. **Não houve contestação por parte do autuado.** Portanto, fica mantido o valor exigido integralmente da infração 03 de R\$2.818,43.

Relativo às infrações 04 e 05, decorrentes da divergência entre os valores lançados no livro REM (infração 04); RSM(infração 05) e o RAICMS, o autuado não contestou os valores da infração apontados pelo autuante, alegou apenas que os dados constantes do arquivo magnético relativo aos livros (REM e RSM) são os mesmos que foram computados na auditoria de estoques em que resultaram as infrações 06, 07, 08 e 09.

Alegou que, a diferença entre os valores escriturados entre os livros REM, RSM e o RAICMS, em última instância, o imposto cobrado configura “omissão de entrada” pela falta de registro de compra de produtos (REM) e “omissão de saída” pela comercialização de mercadorias sem o pagamento do ICMS (RSM).

Pela análise dos documentos juntados ao processo, verifico que o demonstrativo acostado à fl. 242, relativo a diferença entre o valor dos créditos escriturados no livro REM e o transportado para o livro RAICMS, a exemplo do mês de fevereiro de 2003, indica que naquele mês foram relacionados créditos fiscais de R\$11.321,37 (fl. 1551) enquanto que no livro RAICMS foi lançado crédito de R\$11.757,97 (fl. 205), o que gerou uma diferença de R\$436,60. O mesmo procedimento ocorreu nos demais meses apontados na infração.

Da mesma forma, o livro RSM, no mês de fevereiro de 2003 indica o total de imposto debitado de R\$34.814,95, enquanto o valor total do débito apurado no RAICMS para o mesmo mês é de R\$34.811,86 (fl. 206) e idêntico procedimento para os demais meses apontados na infração.

**Face ao exposto, concluo que, o que efetivamente ocorreu foi o pagamento de imposto a menos, pelo fato de que, ao apurar o imposto a ser recolhido mensalmente em relação às infrações 04 e 05, a empresa transportou para o RAICMS o valor dos créditos fiscais maior que o registrado no livro REM e, transportado para o RAICMS os débitos fiscais em valor inferior ao do apurado no livro RSM.**

**Logo, não há nenhuma correlação destas infrações com o imposto exigido por omissão de saída das infrações 06 a 09, haja vista que, as infrações de nº 04 e 05 se referem à conta corrente do ICMS, enquanto que as infrações de nº 06 a 09 decorreram de auditoria de estoques que refletem a falta de emissão de documentos fiscais de saídas e falta de escrituração de documentos fiscais de entrada. Portanto, ficam mantidos os valores exigidos das infrações de nº 04 e 05 com valores respectivos de R\$78.973,04 e R\$16.184,57.**

Quanto às infrações de nº 06 a 09, o autuado alegou que é frágil a constituição de crédito fiscal por presunção e, que o autuante exigiu indevidamente imposto a título de omissão de entrada e saída do mesmo exercício (1999 e 2002) o que configura exigência do imposto em duplicidade.

O autuante por sua vez afirmou ser inverídica, tendo em vista que no mesmo exercício, “o produto que apresenta omissão de entrada, não é cobrado omissão de saídas” conforme demonstrativos juntados às fls. 513, 517; 859 e 861 do PAF, tendo sido exigido ICMS relativo às omissões de registro de entrada de mercadorias isentas a título de presunção de omissão de saídas anteriores e também das mercadorias tributáveis e exigido imposto sobre as omissões



de saídas apuradas. Aplicando-se também a multa formal pela constatação de omissão de saída de mercadorias isentas.

Para facilitar o entendimento, faço um resumo abaixo das infrações apontadas pelo autuante:

Ano	Omissão apurada		Fl	BC/Exigida	Fl.	Mercadoria	ICMS	Infração	Debito	
1999	Entrada	386.912,56	512	346.187,52	517	Isentas	58.851,88	9	58.851,72	P
				40.725,04	513	Tributadas	6.923,26	8	6.923,26	
		Total/entrada	512	386.912,56			65.775,14		65.774,98	
	Saída	302.720,15		24.348,02	518	Tributadas	4.139,16	6	0,00	
				278.372,13	521	Isentas	39,71	7	39,71	M
2000	Entrada	23.090,94	667						0,00	
	Saída	1.913.965,13	667	1.879.406,49	672	Isentas	39,71	7	39,71	M
				29.616,21	670	Tributadas	5.034,76	6	5.034,76	
									0,00	
2001	Entrada	199.757,85	706						0,00	
	Saída	365.658,35		281.730,90	711	Isentas	40,00	7	40,00	M
				73.468,97	710	Tributadas	12.489,72	6	12.489,72	
2002	Entrada	373.952,53	853	319.995,47	861	Isentas	54.399,23	9	54.399,23	P
				53.957,06	859	Tributadas	9.172,70	8	9.172,70	
		Total/entrada		373.952,53			63.571,93		63.571,93	
	Saída	30.671,39	853	16.063,98	855	Tributadas	2.106,45	6	0,00	
				14.607,42	856	Isentas	50,00	7	50,00	M

Na última coluna do quadro acima, onde tem a letra “P”, indica ICMS exigido a título de presunção de omissão de saídas anteriores e a letra “M” indica aplicação de multa por falta de emissão de documentos fiscais.

Analisando o conjunto das infrações de nº 06 a 09, constato que o autuante apurou em relação aos exercícios 1999 e 2002, omissão de entrada maior que a omissão de saída, tendo sido exigido o ICMS na Infração 08 – R\$6.923,26 e 09 – R\$58.851,72 relativo a omissão de entrada e na Infração 06 – R\$4.139,16 e Infração 07, multa de R\$39,71 relativo à omissão de saída.

Neste caso, conforme disposto no art. 13, II da Port. 445/98 deveria ter sido exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto (art. 2º, § 3º do RICMS/97), desprezando-se as exigências relativas às omissões de saídas apuradas;

No exercício de 2002, ocorreu o mesmo procedimento, omissão de entrada maior que a omissão de saída, tendo sido exigido o ICMS na Infração 07 – R\$54.399,23 e 08 – R\$9.172,70 relativa a omissão de entrada e na Infração 06 – R\$2.106,45 e Infração 07, multa de R\$50,00.

Relativo aos Exercícios de 2000 e 2001, foi apurado omissão de saída maior que a omissão de entrada. Neste caso, conforme disposto no art. 13, I da Port. 445/98 deve ser exigido o ICMS das saídas omitidas (art. 60, II, “a” e parágrafo primeiro), desprezando-se a omissão de entrada.

No exercício de 2000, tendo apurado omissão de saída maior que a omissão de entrada, foi exigido o ICMS na Infração 06 – R\$5.034,36 e na infração 07, multa de R\$39,71 relativo à omissão de saída. Em 2001, foi exigido o ICMS na Infração 06 – R\$12.489,72 e multa de R\$40,00 na infração 07.

Entendo que, conforme disposto no art. 7º, II da Port. 445/98, apurada omissão do registro de entradas de mercadorias, “a exigência do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º)”. Em princípio, está correto o procedimento do autuante em relação às infrações 07 e 09. Entretanto, conforme disposto no art. 6º da referida Portaria, deve-se “analisar a repercussão desse fato à luz da legislação”.

*Neste caso específico, o diligente apurou que nos exercícios fiscalizados o levantamento fiscal englobou quantidades que oscilam em torno de 11% a 20% do total de produtos comercializados pelo autuado. Constatou também, que o estabelecimento autuado comercializa produtos agropecuários, que na sua maioria são isentos. Isso se reflete na base de cálculo apurada no exercício de 1999 e 2002, em que apurou omissão de entradas isentas de R\$346.187,52 e R\$319.995,47, enquanto a omissão de entrada de mercadorias tributadas apuradas foi respectivamente de R\$40.725,04 e R\$53.957,06. Concluiu que não é razoável nesta situação específica, presumir que todas as entradas não contabilizadas tenham sido utilizadas na aquisição de mercadorias tributáveis, tendo em vista que as quantidades tanto de produtos comercializados, como de valores são preponderantemente isentos, o que reflete da mesma forma nas omissões de entradas apuradas.*

***Por tudo que foi exposto, levando em consideração os elementos que se apresentam nos autos, nesta situação específica, não se deve exigir o imposto em relação à presunção de omissão de saídas decorrente da omissão de entrada das mercadorias isentas, apurada em levantamento quantitativo de estoques.***

***Acato parcialmente os valores apurados pelo autuante, nos demonstrativo às fls. 517, 672, 710, 859, devendo ser mantidos os valores exigidos a título de:***

- a) presunção de omissão de saídas anteriores relativo a mercadorias tributáveis de R\$6.923,26 e R\$9.172,70 (infração 08) relativas a omissões de entradas nos exercícios de 1999 e 2002, nos quais foram apurada a omissão de entrada maior que a omissão de saída;***
- b) omissão de saídas de mercadorias tributáveis de R\$5.034,76 e R\$12.489,72 (infração 06) relativos aos exercícios de 2000 e 2001;***
- c) multa de R\$39,71 (infração 07) relativa ao exercício de 2000; R\$40,00 (infração 07) relativa ao exercício de 2001.***

***Devem ser afastados os valores exigidos de R\$4.139,76 e R\$2.106,46 (infração 07), relativos aos exercícios de 1999 e 2002, que se referem a omissões de saídas, tendo em vista que nestes exercícios já foram exigidos o imposto a título de presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis, decorrente da omissão de entradas anteriores e não registradas;***

***Apresento abaixo o quadro resumo do julgamento das infrações 06 a 09:***

Infração	Data Ocorr.	Data Vcto	Base de Cálculo	Aliq. %	Multa%	Multa Fixa	Valor do Débito
6	31/12/99	09/01/00	24.348,00	17,00	70,00		Improcedente
	31/12/00	09/02/01	29.616,24	17,00	70,00		5.034,76
	31/12/01	09/01/02	73.469,00	17,00	70,00		12.489,73
	31/12/02	09/01/03	12.390,94	17,00	70,00		Improcedente
Total							17.524,49
7	31/12/99	31/12/99				39,71	Procedente
	31/12/00	31/12/00				39,71	Procedente
	31/12/01	31/12/01				40,00	Procedente
	31/12/02	31/12/02				50,00	Procedente
Total						169,42	
8	31/12/99	09/01/00	40.725,06	17,00	70,00		6.923,26
	31/12/02	09/01/03	53.957,06	17,00	70,00		9.172,70
Total							16.095,96
9	31/12/99	09/01/00	346.187,53	17,00	70,00		Improcedente
	31/12/02	09/01/03	319.995,47	17,00	70,00		Improcedente
Total						169,42	33.620,45

***Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.***”

Em seu Recurso Voluntário o contribuinte, inicialmente reitera a preliminar de nulidade “em virtude da peça acusatória enviada ao contribuinte não está devidamente instruída com toda a documentação exigida e necessária ao exercício constitucional de ampla defesa e de direito ao contraditório”. Acrescenta que o autuante, utilizando informações constantes em arquivos magnéticos, procedeu à total desclassificação da escrituração fiscal do autuado, não podendo,

como ocorreu, reconciliar apenas os livros de apuração de ICMS, uma vez que são resultantes da transposição dos assentamentos efetuados nos livros de registro de entradas e saídas de mercadorias.

Após repetir basicamente os argumentos expendidos em sua defesa, conclui: *“Em resumo, o autuante está cobrando os mesmos fatos geradores, para os mesmos exercícios utilizando roteiros de auditoria distintos”*.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer, inicialmente, rejeita as preliminares de nulidade argüidas, destacando que, diferentemente do alegado, o autuado recebeu os demonstrativos completos de todos os levantamentos e procedimentos fiscais, tendo o autuante colhido as informações nos livros de entradas e saídas de mercadorias, comparando-os com os dados constantes do RAICMS.

No mérito, após tecer considerações sobre o Recurso Voluntário do recorrente, conclui afirmando *“que todos os seus argumentos já foram analisados em 1ª Instância, motivo pelo qual, não tem o poder de modificar a Decisão guerreada, a qual está correta e proferida com embasamento legal; Ademais, restou efetivamente comprovada a infração, como também, o contribuinte não apresentou qualquer documento novo, ou ainda, trouxe fundamentos capazes de elidir a acusação. Ante o exposto somos pelo não provimento do Recurso Voluntário e manutenção da Decisão recorrida”*.

## VOTO

Inicialmente, rejeito as preliminares argüidas, pois restou comprovado no processo, fls. 863/964, que o contribuinte recebeu os demonstrativos que deram suporte ao lançamento, permitindo a condição de exercer plenamente o seu direito de defesa, como realmente o fez.

No mérito o julgador de Primeira Instância enfrentou com adequada fundamentação cada uma das impugnações do autuado, afirmando desde logo que o autuado não contestou em nenhum momento os valores e quantidades apontadas nos demonstrativos elaborados pelo autuante, limitando-se apenas a discutir a validade do procedimento fiscal adotado.

INFRAÇÃO 1 – Procedente. Não houve impugnação quanto aos demonstrativos apresentados pelo autuante.

INFRAÇÃO 2 – Improcedente. O débito fiscal gerado na empresa anteriormente existente corresponde ao mesmo crédito utilizado na nova empresa, sucessora, não acarretando, portanto, qualquer prejuízo para o erário, pois os débitos e créditos se anulam.

INFRAÇÃO 3 - Procedente. Não houve contestação. As cópias do livro RAICMS, fls. 223/225 indicam ter sido apurado um débito residual de R\$2.818,43.

INFRAÇÕES 4 e 5 – Procedentes. O autuado não contestou os valores apontados, alegando apenas que os dados constantes do arquivo magnético são os mesmos que foram computados na auditoria de estoque e de que resultaram as infrações 6, 7, 8 e 9. Efetivamente ocorreu o pagamento de imposto a menos, pelo fato de a empresa, ao apurar o imposto a ser recolhido mensalmente em relação às infrações 4 e 5, transportou para o RAICMS o valor dos créditos fiscais maior do que o registrado no livro REM, transferindo para o RAICMS os débitos em valor inferior ao apurado no RSM, não havendo, portanto, nenhuma correlação com as infrações 6 a 9.

INFRAÇÕES 6, 8 e 9 – Procedentes em parte. Acompanho o entendimento do julgador de Primeira Instância, que analisou, detalhadamente todos os itens apresentando inclusive quadros demonstrativos, demonstrando que devem ser afastados os valores de R\$4.139,76 e R\$2.106,46 (infração 6), relativos aos exercícios de 1999 e 2002, que se referem a omissões de saídas, tendo em vista que nesses exercícios já foi exigido o imposto a título de presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, decorrente de entradas anteriores e não registradas, apresentando inclusive quadro resumo de apuração dos valores dessas infrações.

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO aos Recursos de Ofício e Voluntário, para manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE**, o Auto de Infração nº 206935.0033/04-6, lavrado contra **MÓDULO RURAL COMÉRCIO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS E REPRESENTAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$145.476,98**, sendo R\$50.124,05, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$43.200,79 e 70% sobre R\$6.923,26, previstas no art. 42, II, “a” e III, da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e R\$95.352,93, acrescido da multa de 50% sobre R\$13.880,49, 60% sobre R\$54.775,25 e 70% sobre R\$26.697,19, previstas no mesmo dispositivo legal citado, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$169,42**, prevista no art. 42, XXII da citada lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ - RELATOR

ANA CAROLINA ISABELLA MOREIRA - REPR. DA PGE/PROFIS