

**PROCESSO** - A. I. Nº 269283.0043/07-2  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - MELHOR DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 1ª JJF nº 0268-01/08  
**ORIGEM** - INFRAZ ATACADO  
**INTERNET** - 14/11/2008

### **RETIFICAÇÃO DE ACÓRDÃO**

Retificação do Acórdão nº 0360-11/07, de 23 de outubro de 2008, com base no art. 164, § 3º do RPAF/BA, para inclusão do voto em separado proferido pela presidente do Conselho de Fazenda Estadual quando da realização da sessão de julgamento.

### **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO CJF Nº 0360-11/08-A**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. 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. No presente caso a das saídas. Não acolhida a argüição de nulidade, bem como o pedido de diligência. Ajustes na base de cálculo, efetuados em razão de descabida a aplicação da Pauta Fiscal, relativa a mercadoria “Charque”. Redução do valor exigido. Infração parcialmente subsistente. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. O autuado é comerciante inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, como distribuidor, conforme indica a sua própria denominação social e informações cadastrais constantes dos sistemas da SEFAZ. Assim, não cabe a aplicação da Pauta Fiscal para a mercadoria “Charque”, por ele comercializada. Seria aplicável a pauta se o impugnante fosse produtor ou extrator não equiparado a comerciante ou industrial ou pessoa não inscrita no cadastro estadual. Infração inexistente. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

Trata a presente de apreciação do Recurso de Ofício relativo ao Auto de Infração, lavrado em 27.12.2007, o qual exige ICMS no valor de R\$ 316.814,52, acrescido de multa, conforme infrações a seguir imputadas:

INFRAÇÃO 1 - falta de recolhimento do imposto relativo à 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis. ICMS no valor de R\$33.125,98, acrescido de multa de 70%, relativo a exercício /2006;

INFRAÇÃO 2 - recolheu a menos o ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. A diferença foi verificada entre os valores de saída das mercadorias constantes nas notas fiscais e os valores da

pauta fiscal das mesmas. ICMS no valor de R\$283.668,54, acrescido de multa de 60%, relativo aos meses de janeiro a dezembro/2006.

No relatório emanado da ilustre JJF, há consignação inicial quanto ao aspecto formal do PAF, de ter o mesmo atendido a todas as formalidades, através das quais o autuado exerceu a ampla defesa e o contraditório, removendo assim qualquer argüição de nulidade do Auto de Infração. Há perfeita descrição da infração acusada de cometimento, assim como dos dispositivos legais infringidos, o que restou visto em decorrência a ampla defesa apresentada.

Denotam presentes os princípios da busca da verdade material, haja vista o detalhamento efetuado pelo agente autuante, com base em dados fornecidos pelo autuado, revelando os elementos necessários para a demonstração dos fatos geradores da incidência do tributo.

Informam que o impugnante não trouxe aos autos elementos materiais consistentes que indiquem incorreções ou inadequações quanto às espécies de mercadorias, ou quaisquer outros dados que inquinasse a irregularidades no levantamento de estoque realizado pelo autuante, à exceção da apuração da base de cálculo que sofrerá ajustes conforme disposto na Portaria nº 445/98.

Descrevem que a exigência tributária é relativa a duas infrações: **a primeira**, falta de recolhimento do imposto por 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis; **a segunda**, recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Diferença apurada no cotejo dos valores de saída das mercadorias constantes nas notas fiscais, e os valores da pauta fiscal que seria aplicada nas mesmas.

Destacam os ilustres julgadores que os Acórdãos do CONSEF, indicados pelo impugnante, referem-se a infrações que culminaram com as nulidades previstas no art. 18 do RPAF/BA, diversas das albergadas no presente Auto de Infração, pelo que não são acolhidas as argüições de nulidades oferecidas em sede de defesa.

Tendo em vista a existência de suficientes elementos no processo, aptos à formação de convencimento dos julgadores, com fulcro no inciso I, “a” do RPAF/99 indeferem a solicitação de diligencia.

Com referência à questão concernente à possibilidade de dupla denominação de produto utilizada pelos fornecedores ao item “Charque Coxão”, não contêm os autos elemento material consistente que demonstrasse a existência de tal fato, pois não são indicadas as notas fiscais que não foram computadas, ou mesmo consideradas incorretamente pelo autuante. Unicamente poderia confirmar tal assertiva, além da simples afirmação do autuado, foi a menção que fez à Nota Fiscal nº 6897 (inclusive, não trazida aos autos), que alega se tratar de Charque Traseiro. Referida nota fiscal foi computada no levantamento do autuante, à fl. 17, descrita como “Charque Ponta de Agulha”, carecendo de qualquer indicativo ou mesmo indício da duplidade de denominação em discussão.

Aduzem que a apuração da base de cálculo foi lastreada na Pauta Fiscal, constante da Instrução Normativa 62/04, item “26 – CHARQUE”, editada em conformidade com o art. 73, I do RICMS/BA. Os itens 1 e 2 da citada instrução normativa ditam que os preços por kg, nela constantes, são os preços mínimos, respectivamente, em relação às saídas internas de produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino e suíno e entradas ou aquisições das mercadorias oriundas de outras unidades federativas ou do exterior. Entretanto, aparteiam os i. julgadores, além dos óbices constantes do inciso III, §2º do art. 73 do RICMS, cumpre consignar que o produto “Charque” foi excluído do regime de substituição tributária pela Alteração nº 66 (Decreto nº 9547, de 20/09/05, DOE de 21/09/05), com efeitos a partir de 01/10/05. O aludido ato normativo deu uma nova redação ao item 9, do inciso II do *caput* do art. 353, retirando o referido produto da substituição tributária. Como a exigência referiu-se ao exercício de 2006, não cabe,

portanto, nem a menção ao fato de que a dita Pauta Fiscal servirá como base de cálculo da substituição tributária, visto que a referida Instrução Normativa nº 62/04, só teria aplicação neste caso.

Esclarecem que os valores da aludida Pauta para o produto em questão tiveram aplicabilidade quando o mesmo encontrava-se na substituição tributária. Se aplicado fosse ao contribuinte, se estaria utilizando o preço final de venda a varejo previsto para o produto, encerrando a sua fase de tributação.

Frente ao fato do autuante, apesar de aplicar a Pauta Fiscal, ter calculado também o preço médio unitário de saída de cada produto (com base no último mês de dezembro de 2006, relação às fls. 257 a 276), conforme consta de sua planilha à fl. 85 dos autos, a ilustre JJJ refez o demonstrativo com base nos preços unitários médios, ali constantes (já calculados), de forma a apurar a base de cálculo em consonância com a Portaria nº 445/98, encontrando o montante efetivamente devido do ICMS. Destacam importante observar que o preço médio apurado foi transformado para 1 kg, (originariamente embalagens de 30 kg), e que também, foi observada a redução da base de cálculo nos termos do art. 87, XXXI, do RICMS/BA.

PLANILHA DE APURAÇÃO DO LEVANTAMENTO DE ESTOQUE, COM APLICAÇÃO DO PREÇO UNITÁRIO MÉDIO, CALCULADO PELO AUTUANTE À FL. 85 DOS AUTOS, E APLICAÇÃO DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO NA FORMA DO ART. 87 , XXXI, DO RICMS/BA.

| PRODUTO                 | UNIDADE   | OMISSÃO DE SAÍDA | PREÇO MÉDIO P/kg | MÉDIO Cxa 30 KG | VALOR DA OMISSÃO | REDUÇÃO B. CÁLCULO P/ CARGA 7% | ALÍQ | IMPOSTO DEVIDO |
|-------------------------|-----------|------------------|------------------|-----------------|------------------|--------------------------------|------|----------------|
|                         |           | A                | B                | C= B x 30       | D= A x C         | E = D-RED BC                   | F    | G= E x F       |
| CHARQUE CAPA FILÉ       | CX C/30KG | 6                | 4,68             | 140,4           | 842,40           | 346,87                         | 17%  | 58,97          |
| CHARQUE CAVACO          | CX C/30KG | 4                | 3,2              | 96              | 384,00           | 158,12                         | 17%  | 26,88          |
| CHARQUE COXÃO           | CX C/30KG | 224              | 6,45             | 193,5           | 43.344,00        | 17.847,53                      | 17%  | 3.034,08       |
| CHARQUE DIANTEIRO       | CX C/30KG | 683              | 5,45             | 163,5           | 111.670,50       | 45.981,97                      | 17%  | 7.816,94       |
| CHARQUE FÍGADO          | CX C/30KG | 1                | 4,28             | 128,4           | 128,40           | 52,87                          | 17%  | 8,99           |
| CHARQUE PEITO           | CX C/30KG | 28               | 5,58             | 167,4           | 4.687,20         | 1.930,02                       | 17%  | 328,10         |
| CHARQUE PONTA DE AGULHA | CX C/30KG | 1161             | 4,44             | 133,2           | 154.645,20       | 63.677,44                      | 17%  | 10.825,16      |
| TOTAL.....              |           |                  |                  |                 |                  |                                |      | 22.099,12      |

Reprisam a afirmativa de não caber a aplicação da aludida Pauta Fiscal nas operações efetuadas pelo autuado no período em questão (2006), alvo da exigência tributária, conforme amplamente demonstrado, e, tendo em vista que a infração 2 impõe ao autuado o recolhimento a menos do ICMS, apurado com base nas diferenças entre a mesma Pauta Fiscal e os preços normalmente praticados pelo autuado, relativos às mesmas mercadorias (charque) e o mesmo exercício de 2006, a infração 02 é, portanto, insubstancial.

Declararam parcialmente procedente a infração 1, insubstancial a infração 2, julgando pela Procedência Parcial o Auto de Infração, devendo ser recolhido o ICMS no valor de R\$22.099,12, acrescido da multa de 60%.

## VOTO

É apreciado o presente Recurso de Ofício da Decisão emanada da 1ª JJJ, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

O agente fiscal, recusando-se a reconhecer as nomenclaturas utilizadas na comercialização da mercadoria “charque”, não efetuou a necessária associação entre os produtos levantados, não atendendo ao que determina o inciso III da Portaria 445/98.

Designada regionalmente no sul do Brasil, a mercadoria “Charque” quando se trata de carne da parte traseira do gado, é descrita nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores estabelecidos naquela região, como “Charque coxão”. Durante o exercício de 2006, a empresa autuada adquiriu “Charque tipo coxão”, no Estado do Paraná. Alegou que uma única vez, dezembro de 2006, o Charque tipo coxão veio designado na Nota Fiscal nº 6897 emitida pela Fribrasil Alimentos Ltda. (Mato Grosso do Sul) com a expressão “Charque traseiro”.

Em virtude da existência de duas designações para o mesmo tipo de produto, durante o período de fevereiro a junho de 2006, foram emitidas notas fiscais de saídas de charque com a expressão “Charque traseiro” que se referiam às aquisições de Charque vindas sob a denominação de “Charque tipo coxão”.

A não apreciação desse fato propiciou à fiscalização entender e lançar duas diferenças, uma de omissão de entradas do “Charque traseiro” outra de omissão de saídas do “Charque coxão”, ao invés de compensar essas divergências entre si, por se tratarem do mesmo produto.

Desta forma, verifico resultar adequado o demonstrativo elaborado pela ilustre JJF, relativo à infração 1 do Auto em comento, o qual após expurgos decorrentes, revelou analiticamente a importância de R\$22.099,12 de ICMS a recolher, por omissão de saídas conforme apurado em levantamento quantitativo, em cujo total está contido o valor de R\$10.825,16 relativo ao Charque Ponta de agulha, relativo à citada Nota Fiscal nº 6897, que embora aludido tratar-se de Charque traseiro, não teve sua comprovação trazida aos autos.

Adentrando ao comento da Infração 2, verifico que o suplicante está inscrito no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia, como distribuidor, conforme informações cadastrais constantes dos sistemas da SEFAZ, descabendo a aplicação da Pauta Fiscal para a mercadoria “Charque”, por ele comercializada.

Ocorreria a aplicação da Pauta se o mesmo fosse produtor ou extrator não equiparado a comerciante ou industrial ou pessoa não inscrita no cadastro estadual.

Ainda com relação a esta infração 2, conforme oportunamente levantado pelos ilustres julgadores, além dos óbices constantes do inciso III, §2º do art. 73 do RICMS, compete destaque ao fato do produto “Charque” ter sido excluído do regime de substituição tributária pela Alteração nº 66 (Decreto nº 9547, de 20/09/05, DOE de 21/09/05), com efeitos a partir de 01/10/05. Aludida Alteração deu uma nova redação ao item 9, do inciso II do *caput* do art. 353, removendo o referido produto da substituição tributária.

Como o lançamento de ofício consignou a exigência posteriormente, relativa ao exercício de 2006, não pertine nem mesmo a menção ao fato de que a dita Pauta Fiscal serviria como base de cálculo da substituição tributária, visto que a referida Instrução Normativa nº 62/04 só teria aplicação nessa espécie.

Resta, que, efetivamente os valores da aludida Pauta para o produto em questão, só teriam aplicabilidade se e quando o mesmo estivesse na substituição tributária. E na hipótese de correta a aplicação da Pauta Fiscal ao contribuinte, se estaria utilizando o preço final de venda a varejo previsto para o produto, e com sua fase de tributação já encerrada.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado.

## **VOTO SEPARADO**

Concordo com a conclusão a que chegou a Junta de Julgamento Fiscal e o ilustre relator desta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, de redução do valor a ser exigido na infração 1 e de exclusão do débito da infração 2, porém com uma fundamentação diversa daquela apresentada nos votos dos relatores da Primeira e Segunda Instâncias.

Na infração 1 foi lançado o ICMS em decorrência da constatação de omissão de saídas de diversos tipos de charque, apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques. Foi utilizado, como base de cálculo do imposto estadual, o valor da pauta fiscal constante na Instrução Normativa nº 62/04, conforme o demonstrativo de fls. 87 a 276 dos autos, elaborado pelo autuante.

Na infração 2, foi exigido o imposto em razão da diferença existente entre os preços de saída de diversos tipos de charque, utilizados pelo autuado em seus documentos fiscais, e os valores constantes na mencionada Instrução Normativa nº 62/04 (pauta fiscal), que o agente fazendário entendeu como corretos para as operações realizadas.

Ocorre que, conforme consta no corpo da citada Instrução Normativa, os valores relacionados em seu Anexo Único devem ser adotados apenas nas seguintes hipóteses:

1. “*como base de cálculo mínima para efeito de retenção do ICMS na fonte, relativamente às saídas internas de produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado bovino, bufalino e suíno*”;
2. “*como base de cálculo mínima para exigência do ICMS referente às entradas ou aquisições das mercadorias discriminadas no mencionado anexo, oriundas de outras Unidades Federativas ou do exterior, inclusive na hipótese em que o destinatário ou adquirente seja autorizado a efetuar o pagamento do imposto em momento diferente do da entrada das mercadorias em território baiano*”.

De imediato, verifica-se que os valores mencionados no Anexo Único da Instrução Normativa nº 62/04 (pauta fiscal) não podem ser aplicados para o cálculo do ICMS relativo às infrações descritas neste Auto de Infração, como entendeu o autuante, pelas seguintes razões:

Primeiro, porque não foi imputado ao contribuinte a prática de operações que gerasse a necessidade de efetuar o pagamento do ICMS por substituição tributária, conforme previsto no item 1 da Instrução Normativa acima referida, que se configuraria na primeira operação realizada com os produtos oriundos do abate de aves e do gado bovino, bufalino e suíno. No caso concreto, o autuado é uma empresa atacadista, não se dedicando ao abate de animais.

A esse respeito, o § 2º do artigo 173 do RICMS/97 determina o seguinte:

**Art. 73.**

(...)

**§ 2º** Na aplicação da pauta fiscal, observar-se-á o seguinte:

**III - nas operações com produtos agropecuários e extrativos somente será adotada pauta fiscal se efetuadas por produtor ou extrator não equiparado a comerciante ou a industrial ou por pessoa não inscrita no cadastro estadual, ressalvadas as operações com gado e carvão vegetal;**

Segundo, porque a outra hipótese de utilização da pauta fiscal prevista na Instrução Normativa se refere a **entradas ou aquisições oriundas de outros Estados** das mercadorias relacionadas em seu Anexo Único. O que se observa, dos demonstrativos anexados pelo agente fiscal, é que a imputação fiscal trata de **saídas internas** de diversos tipos de charque, seja em razão de omissões constatadas no levantamento de estoque, seja em decorrência da análise das próprias notas fiscais de saídas emitidas pelo recorrente (infrações 1 e 2, respectivamente).

Em consequência, está correta a Junta de Julgamento Fiscal, em referência à infração 1, quando decidiu utilizar os preços médios das mercadorias segundo o previsto na Portaria nº 445/98, bem como quando decidiu pela improcedência da infração 2, já que nas saídas promovidas pelo autuado está correto o uso, como base de cálculo do ICMS, do valor da operação, e não da pauta fiscal, embora deva ser salientado que a Decisão recorrida encontra-se baseada em uma fundamentação um tanto confusa e equivocada.

Por outro lado, ressalto que o ilustre relator deste PAF na Segunda Instância deu a entender, em seu voto, que a Junta de Julgamento Fiscal teria refeito o levantamento de estoques (infração 1) por ter acatado as alegações do autuado, de existência de erros no levantamento pela duplicidade na denominação do charque. Na realidade, a 1ª Instância rechaçou expressamente tais argumentos, como se verifica do excerto da Decisão recorrida a seguir transscrito:

*“Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores. Em relação à questão concernente à possibilidade de dupla denominação conferida pelos fornecedores ao item “Charque Coxão”, o autuado não trouxe aos autos nenhum elemento material consistente que demonstrasse a existência de tal fato, pois não indica quais as notas fiscais que não foram computadas pelo autuante ou mesmo que foram computadas incorretamente. O único dado que poderia indicar tal assertiva, além*

*da simples afirmação do autuado, é a menção que fez à nota fiscal nº 6897 (inclusive, não trazida aos autos), que alega se tratar de Charque Traseiro. A aludida nota está computada no levantamento do autuante, à fl. 17, como “Charque Ponta de Agulha”, carecendo de qualquer indicativo ou mesmo indicio da duplicidade de denominação argüida.”*

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269283.0043/07-2, lavrado contra **MELHOR DISTRIBUIÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$22.099,12**, acrescido da multa de 70%, prevista no inciso III, do art. 42, da Lei nº 7014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões CONSEF, 16 de dezembro de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS