

**PROCESSO** - A. I. N° 269141.0004/07-6  
**RECORRENTE** - SUPERMERCADO RIO BRANCO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n°. 0340-03/07  
**ORIGEM** - INFAC SANTO ANTÔNIO DE JESUS  
**INTERNET** - 14/04/2009

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0050-11/09

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGENCIA DO ICMS COM BASE EM PRESUNÇÃO LEGAL. No caso presente, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, ou seja, a de entradas, com base na presunção legal de que tal constatação indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento de tais entradas com recursos decorrentes de operações de vendas também não contabilizadas. Exigência nula, quanto à infração 1, após exclusões de itens genéricos que geraram incerteza ao lançamento fiscal, e subsistente em parte, quanto à segunda infração, após a aplicação da proporcionalidade às saídas de mercadorias tributadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra a Decisão da 3<sup>a</sup> JJF, proferida através do Acórdão n°. 0340-03/07, que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir o ICMS de R\$10.607,23, apurado através de levantamento quantitativo de estoques, conforme a seguir:

INFRAÇÃO 1: Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$4.756,82, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributáveis, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, 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, inerente aos exercícios de 2002, 2003 e 2004.

INFRAÇÃO 2: Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$4.608,43, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente efetuadas, sem emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em sua escrita, o que autoriza a cobrança do imposto por presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, inerentes aos exercícios de 2002, 2003 e 2004.

INFRAÇÃO 3: Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$1.129,07, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas a substituição tributária, nos exercícios de 2002 e 2003.

INFRAÇÃO 4: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, no valor de R\$112,91, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de

documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, nos exercícios de 2003 e 2004.

A Decisão recorrida, inicialmente, indeferiu o pedido de revisão fiscal, por entender suficientes os elementos acostados ao PAF, como também por tratar de revisão para verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal e a documentos que estão de posse do autuado, e não foram juntados aos autos quaisquer demonstrativos para contrapor a autuação fiscal.

Em seguida, foi ressaltado que, quanto às infrações 1 e 2, o autuado contestou o levantamento fiscal, alegando os itens apontados como omissos são kits produzidos pelo seu estabelecimento com ingredientes para feijoada, formando o mencionado kit com um peso de charque, pé de porco, calabresa, bacon etc, e para o kit “produtos diversos”, como o próprio nome já diz, são diversos itens para a sua formação.

Contudo entendeu a JJF que o defensor acostou aos autos apenas as cópias de folhas do livro Registro de Saídas constando lançamentos de valores relativos à “*transferência para formação de kits*”, sendo tais elementos insuficientes para a comprovação de suas razões de defesa, uma vez que deveria ter sido emitida a correspondente nota fiscal, documentando a operação. Assim, julgou as infrações subsistentes.

Relativo à Infração 3, a JJF não acatou a alegação defensiva de que os produtos objeto do levantamento fiscal foram adquiridos junto a cooperativas de micro-produtores e por falha operacional não foram emitidas as mencionadas notas fiscais, apesar de que as saídas foram documentadas, o que não gerou imposto a pagar por se tratar de mercadorias isentas de ICMS.

Salienta o órgão julgador que se trata de levantamento quantitativo com mercadorias sujeitas à substituição tributária, sendo apurada omissão de entradas. Aduz que a legislação estabelece que, tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, conforme art. 10, inciso I, alínea “a”, da Portaria 445/98 e art. 39, V, do RICMS/97. Julga a infração subsistente.

Por fim, quanto à infração 04, salienta a JJF que é devido o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 88 do RICMS/97, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, da Portaria 445/98.

Destaca que, de acordo com as razões de defesa, o autuado impugnou somente as infrações 01, 02 e 03, tendo informado que reconhece o débito apurado na infração 04. Assim, considera procedente o item não contestado, haja vista que não existe controvérsia.

Inconformado com a Decisão, o sujeito passivo apresenta Recurso Voluntário, às fls. 153 a 156 dos autos, onde ressalta que a revisão fiscal foi indeferida sob a afirmativa de que não existia ponto obscuro a ser aclarado. Porém, aduz o recorrente que, diante das suposições que alicerçam o voto, ficaram muitos pontos que uma revisão se tornava imperiosa para esclarecimento do fato.

Discorda o recorrente da emissão da nota fiscal correspondente, citada na Decisão recorrida, já que esta transferência não encontra previsão no dispositivo regulamentar contido no art. 201 e seus incisos, pois, a transferência interna para a formação de novo item não pode ser tipificada em nenhum dos incisos. Portanto, assevera o recorrente inexistir a obrigação acessória da emissão da documentação fiscal.

Salienta ser de domínio público o fato de que todos os supermercados utilizam estes kits de feijoada e ou produtos diversos. Afirma que em momento algum feriu e causou prejuízo ao Estado.

Sustenta que a JJF ao afirmar que “*Os elementos apresentados são insuficientes para comprovação pretendida, haja vista que não comprovam a origem, unidades e tributação dos kits e “produtos diversos” alegados nas razões de defesa*”, deveria propiciar a revisão fiscal, do que entende caracterizado o cerceamento da defesa, cujo ônus da prova incube ao autor.

Contudo, por sustentar serem verdadeiros os elementos e fatos alegados, junta cópia das notas fiscais das mercadorias componentes dos kits, como também cópia dos seus lançamentos nos livros fiscais, a fim de serem submetidos à apreciação, de forma a provocar a reforma da Decisão.

Quanto à infração 03, o recorrente requer a aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº. 56/2007, uma vez que opera com mercadorias tributáveis, isentas e antecipadas.

A PGE/PROFIS, à fl. 250, diante das alegações do recorrente, opina que o PAF seja convertido em diligência, a fim de constatar, efetivamente, se tais documentos são hábeis à comprovação pretendida pelo recorrente, o que foi atendido pela 1ª CJF, no sentido de preposto da ASTEC:

1. Dirimir a dúvida suscitada pela PGE/PROFIS;
2. Verificar de quais mercadorias se constitui o item denominado como “PRODUTOS DIVERSOS”, sob código “50005”;
3. Se tais componentes foram adquiridos com documentos fiscais e se foram devidamente registrados na escrita fiscal do contribuinte, anexando cópias, a título de amostragem, dos referidos documentos;
4. Por fim, se o cálculo do Preço Médio do aludido “PRODUTOS DIVERSOS”, a exemplo do demonstrado à fl. 17 dos autos, está correto?

Através do Parecer de nº 136/2008, às fls. 255 a 256 dos autos, foi informado pela ASTEC que tanto o kit “Produtos Diversos” como “Ingredientes para Feijoada” são formados por produtos adquiridos em fardos, com saída individualizada e nome específico (leite, feijão, arroz) e, com saída agrupada, ou seja, fazendo parte integrante de outro produto (produtos diversos e ingredientes para feijoada), cuja mensuração da quantidade utilizada para sua composição torna-se impossível de ser comprovada, uma vez que o autuado não possui um controle de produção para formação desses produtos.

Quanto ao cálculo do preço médio constante no demonstrativo de fl. 17, foi informado que não pode ser apurado se o auditor calculou corretamente, uma vez que o mesmo não apresentou nenhuma planilha analítica dos referidos cálculos.

Por fim, concluiu a diligente que a omissão de entrada apurada através do levantamento quantitativo de estoque nos exercícios de 2002, 2003 e 2004, nos valores de R\$2.866,97; R\$1.036,06 e R\$853,77, respectivamente, decorreu da inexistência de um controle de produção e da impossibilidade de mensuração da quantidade utilizada na formação do “kit Produtos Diversos” e “kit Ingredientes para Feijoada”, sendo impossível constatar a verdade real dos fatos quanto as omissões apuradas.

Instado a se pronunciar sobre o resultado da diligência realizada, o recorrente aduz que diante da ratificação da diligente, fica totalmente provado que a suposta omissão é totalmente descabida, não merecendo acolhimento, já que os elementos são insuficientes para determinar, com segurança, a infração.

Já o autuante, à fl. 266 dos autos, informa que o preço médio para “Produtos Diversos”, para o exercício de 2002, foi calculado em conformidade com o previsto no art. 60, II, alínea “b”, item 4, do RICMS/97, cujo cálculo está perfeitamente discriminado no processo.

A PGE/PROFIS, em seu Parecer às fls. 272 e 273 dos autos, opina pelo provimento parcial do Recurso Voluntário, diante da insegurança do levantamento quantitativo em relação aos itens kit feijoada e kit diversos, acarretando cerceamento ao direito de defesa, uma vez que restou demonstrado que tais itens são compostos por produtos que têm a sua saída de forma diferente da entrada.

Assim, entende que o autuante não deveria ter escolhido esses itens para objeto do levantamento quantitativo, já que demandaria, e não foi feito, um cotejo das entradas dos fardos com as saídas em quilos e/ou em kits, o que impossibilitou comprovar as entradas das mercadorias para os kits,

dificultando o exercício da defesa do autuado, o que inquia de nulidade a autuação em relação a tais itens.

A PGE/PROFIS ressalta que deve ser somada ainda a afirmativa do diligente de que não foi possível atestar o preço médio indicado pelo autuante para o item kit diverso, ainda que posteriormente tenha o autuante prestado esclarecimento de como chegou a tal valor. Afirma o opinativo que, se foi impossível ao diligente apurar tal fato, imagine para o autuado! Assim, concluiu a PGE/PROFIS que tal fato macula a auditoria em relação a esse item do levantamento quantitativo, já que o preço médio deveria estar devidamente esclarecido por ocasião da lavratura do Auto de Infração para que fosse possível o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Diante de tais considerações, entende que os itens devem ser excluídos do levantamento quantitativo, dando-se Provimento Parcial ao Recurso Voluntário.

## VOTO

Da análise das peças processuais, observo que as duas primeiras infrações exigem o imposto com base na presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº. 7.014/96, 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.

O recorrente, em seu Recurso Voluntário, quanto à primeira infração, registra que os itens alegados como omissos são kits produzidos em seu estabelecimento, ou seja, Ingredientes para Feijoada é um kit formado com charque, pé de porco, calabresa, bacon, etc., e para o kit Produtos Diversos são itens formados por diversas mercadorias visando o aumento das vendas, do que apresenta documentos fiscais das aquisições das mercadorias que diz compor os citados kits.

Através de diligência fiscal realizada por preposto da ASTEC, restou comprovado que tanto o kit Produtos Diversos como Ingredientes para Feijoada são formados por produtos adquiridos em fardos, com saída individualizada e nome específico (leite, feijão, arroz) e com saída agrupada, ou seja, fazendo parte integrante de outro produto (produtos diversos e ingredientes para feijoada), cuja mensuração da quantidade utilizada para sua composição torna-se impossível de ser comprovada, uma vez que o autuado não possui um controle de produção para formação desses produtos.

Por fim, a diligência concluiu que a omissão de entrada apurada através da auditoria de estoque nos exercícios de 2002, 2003 e 2004, nos valores de R\$2.866,97; R\$1.036,06 e R\$853,77, respectivamente, decorreu da inexistência de um controle de produção e da impossibilidade de mensuração da quantidade utilizada na formação do kit Produtos Diversos e kit Ingredientes para Feijoada, sendo impossível constatar a verdade real dos fatos quanto as omissões apuradas.

Diante de tais constatações, corroboro com o Parecer da PGE/PROFIS de que a diligência e os argumentos do recorrente são suficientes para se concluir que o levantamento quantitativo, em relação aos itens Ingredientes para Feijoada e Produtos Diversos, inerentes à primeira infração, não apresenta a segurança necessária, uma vez que restou comprovado que tais itens são compostos por produtos que têm a sua saída de forma diferente da sua entrada, o que demandaria um controle de produção para mensuração das quantidades utilizadas na transformação dos “kits”, objeto da auditoria fiscal, para se proceder a uma acusação fiscal sustentável, de forma a proporcionar o pleno exercício do direito de defesa do contribuinte. Assim, nestas condições, a infração 1 é nula, por falta de segurança, certeza e liquidez da acusação fiscal.

No tocante à aplicação da proporcionalidade, prevista na Instrução Normativa nº 56/07, requerida pelo recorrente para a infração 3, entendo que ocorreu um lapso do apelante ao citar tal item, pois a aludida proporcionalidade deve ser aplicada aos casos de presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, sendo que a citada infração 3 refere-se à exigência de imposto na condição

de responsável solidário, por ter o autuado recebido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal.

Contudo, vislumbro que o recorrente queria se referir à infração 2, a qual se enquadra na presunção legal de exigência do imposto em razão de entradas não contabilizadas. Neste caso, é correto o pleito do sujeito passivo para que seja aplicada a proporcionalidade às saídas de mercadorias tributadas, por ele comercializadas, para exigência do imposto relativo à segunda infração, na qual se apurou entradas não contabilizadas de mercadorias nos exercícios de 2002, 2003 e 2004, acarretando nas exigências do ICMS de: R\$3.391,05; R\$1.142,43 e R\$74,95, respectivamente, consoante fls. 09, 21 e 57 dos autos.

Assim, diante de tais considerações e com base nos percentuais consignados no Recurso Voluntário (fl. 156), os quais são confirmados através da escrita fiscal às fls. 193 a 241 dos autos, deve-se aplicar, à base de cálculo do imposto exigido, a proporcionalidade das mercadorias tributadas de: 50,77% para o exercício de 2002; 52,19% para o exercício de 2003 e 52,02% para o exercício de 2004, o que resulta na exigência do ICMS de: R\$1.721,63; R\$596,23 e R\$38,98, respectivamente.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida, julgando nula a primeira infração e subsistente em parte a segunda infração, no valor de R\$2.356,84, mantendo as demais infrações, por não ter sido objeto de Recurso Voluntário. Após as alterações efetuadas, o débito remanesce o valor de R\$3.598,82, conforme Demonstrativo de Débito abaixo elaborado:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO						
D. Ocorrência	D. Vencimento	B. de Cálculo	Aliq (%)	Multa %	Vlr. Autuado	ICMS Devido
31/12/2003	09/01/2004	6.094,58	17	70	1.036,08	0,00
31/12/2004	09/01/2005	5.022,17	17	70	853,77	0,00
31/12/2002	09/01/2003	16.864,52	17	70	2.866,97	0,00
31/12/2002	09/01/2003	19.947,35	17	70	3.391,05	1.721,63
31/12/2003	09/01/2004	6.720,17	17	70	1.142,43	596,23
31/12/2004	09/01/2005	440,88	17	70	74,95	38,98
31/12/2003	09/01/2004	4.116,41	17	70	699,79	699,79
31/12/2004	09/01/2005	2.525,17	17	70	429,28	429,28
31/12/2003	09/01/2004	411,64	17	60	69,98	69,98
31/01/2004	09/01/2005	252,52	17	60	42,93	42,93
<b>TOTAL</b>		<b>62.395,41</b>			<b>10.607,22</b>	<b>3.598,82</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269141.0004/07-6, lavrado contra **SUPERMERCADO RIO BRANCO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$3.598,82**, acrescido das multas de 60% sobre R\$112,91 e 70% sobre R\$3.485,91, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS