

**PROCESSO** - A. I. Nº 269141.0004/06-8  
**RECORRENTES** - COMLAB – COMERCIAL ATACADISTA E REPRESENTAÇÕES BAHIA LTDA. (QUEIJO & CIA) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDOS** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMLAB – COMERCIAL ATACADISTA E REPRESENTAÇÕES BAHIA LTDA. (QUEIJO & CIA)  
**RECURSO** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 5º JJF nº 0038-05/07  
**ORIGEM** - INFAZ SANTO ANTONIO DE JESUS  
**INTERNET** - 08/10/2009

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0293-12/09

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Nessa situação, deve-se exigir o tributo do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável tributário. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVAMENTE AO TÓPICO ANTERIOR. Não foi comprovado o pagamento do imposto devido por antecipação na aquisição das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Abatido o crédito quanto a esta operação anterior. Após revisões, houve diminuição do débito exigido. Não acolhidas as arguições de nulidade. Decisão reformada. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício, o segundo interposto pela Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, considerando que o julgamento levado a efeito pela instância originária resultou em sucumbência para a Fazenda Pública, em valor superior a R\$50.000,00.

O Auto de Infração, em lide, lavrado em 29.06.2006, refere-se à exigência de ICMS, acrescido de multas, sendo objeto dos presentes Recursos as seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do ICMS, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas 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 (exercícios de 2004 e 2005). Valor exigido R\$ 82.134,70;

2. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas da respectiva documentação fiscal, e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias (exercício de 2004 e 2005). Valor exigido R\$ 137.130,89;
3. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária apurado por levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (exercício de 2004 e 2005). Valor exigido R\$ 126.008,59.

A 5ª JJF, ao julgar a impugnação interposta pelo autuado, concluiu pela Procedência Parcial do lançamento, aduzindo o que segue:

*“Argumentou o contribuinte de que o autuante na infração 1 ao invés de exigir o imposto sobre o valor de maior expressão monetária – no presente caso sobre as omissões de saídas, conforme determina a legislação tributária, preferiu exigir o imposto sobre as entradas, por presunção de saídas. Entendeu que ele assim agiu para não considerar os valores apurados em outros Autos de Infrações, já pagos, e que obrigatoriamente ajustariam os seus estoques de 2003. O autuante informou de que assim agiu, uma vez que ao somar todas as irregularidades apuradas (infrações 1, 2 e 3) o valor das entradas era maior do que as de saídas.*

*Razão em parte assiste ao defendente.*

*Em relação aos Autos de Infração nº 206830.0005/03-2 e 269139.0016/00-7 (fls. 358/361), eles não interferem na presente lide. Em primeiro lugar, embora a natureza da acusação tenha sido a presunção de omissão de saídas, a auditoria realizada foi na Conta Caixa da empresa, ou seja, foi uma auditoria contábil e não um quantitativo dos estoques. Em segundo lugar, mesmo que no presente caso a auditoria fosse de saldo credor de caixa, as saídas detectadas não poderiam ser ajustadas aos estoques, pois a acusação diz respeito a saídas anteriores sem registro dos livros fiscais (mercadorias de origens não conhecidas), precisamente, sem registro no livro de Inventário e no Registro de Saídas. O imposto sobre tais saídas foi recolhido, conforme informado pela defesa. No inventário apenas restariam os estoques das mercadorias que tiveram suas origens conhecidas. E, por fim, os exercícios fiscalizados foram os de 1998, 1999, 2000 e 2001. A auditoria realizada, nesta autuação, foi dos exercícios de 2004 e 2005. Se, acaso, algum ajuste pudesse existir (não no presente caso) este se daria no exercício de 2002 e não em 2003, como entendeu o impugnante. E, este procedimento caberia ao autuado, pois a o Auto de Infração nº 206830.0005/03-2 foi lavrado em 30/6/2003, muito tempo antes da escrituração do Inventário deste exercício.*

*No entanto, em relação à cobrança do imposto, razão lhe assiste. O art. 60, § 1º, do RICMS/97 determina que na apuração da base de cálculo, quando forem constatadas, simultaneamente, entradas e saídas de mercadorias, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário já que as demais nela estão incluídas. Estas determinações foram absorvidas pela Portaria nº 455/98. No presente caso, o autuante não poderia juntar, para a cobrança do imposto em relação à infração 1, as mercadorias tributadas normalmente com aquelas enquadradas no regime da substituição tributária, pois o momento da incidência da hipótese do fato gerador do imposto acontece, para as mercadorias, em ocasiões diferentes. Assim, este Colegiado ao solicitar que as mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária fossem excluídas da apuração do imposto relativo à infração 1, constatou-se como valor de maior expressão monetária para o exercício de 2004 o das saídas de mercadorias tributáveis. Neste caso, não existe mudança do fulcro da autuação, pois a presunção legal tem por finalidade a exigência do imposto sobre saídas anteriores de mercadorias desacompanhadas de documento fiscal, cujos Recursos de vendas foram omitidos da tributação (art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96). E, neste momento e após esta explicação, resalto de que o entendimento exposto pelo autuado sobre as presunções legais é equivocado. Ao existir, após a revisão efetuada, também, uma diferença de entradas maior do que as de saídas de mercadorias (exercício de 2005), o imposto a ser exigido tem por fato gerador as saídas anteriores que compuseram receitas para as aquisições feitas.*

*Quanto à demonstração de sua margem de lucro no período de 1998 a 2005, além de comercializar com produtos de alta rotatividade, com baixíssimo lucro, que somente pode ser obtido através de maiores vendas dentro do mês, são argumentos que em nada interferem na presente autuação. Em toda venda deve ser emitida nota fiscal. Se assim não agir, o autuado estará omitindo ao fisco vendas.*

*No que concerne ao entendimento da defesa sobre a carga tributária do País e a sua repercussão na economia brasileira, assim como, que se encontra inadimplente com os impostos federais, de igual forma, nada*

*acrescentam aos autos. O que aqui se discute são seus procedimentos perante a legislação tributária vigente neste Estado.*

*O autuado apresentou relatórios gerenciais (controles internos) que entendeu terem valor fiscal por retratarem a realidade da empresa. Disse, na sua primeira manifestação de que as discrepâncias existentes no levantamento fiscal decorreram da utilização, pelo fisco, dos seus arquivos magnéticos, que não espelhavam os números destes controles. Na sua segunda manifestação afirmou o contrário: que os arquivos magnéticos foram gerados a partir destes relatórios. Mesmo que não existisse incoerência no argumento de defesa, os controles internos da empresa não são a sua escrita fiscal. Em uma auditoria fiscal, os livros e documentos a serem considerados são os que a legislação tributária determina.*

*Disse o impugnante de que não poderia recolher o ICMS em duplicidade, pois sobre as mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária o imposto já havia sido recolhido na origem. Deu como exemplo a farinha de trigo. Equívoca-se a defesa. O que aqui se cobra é imposto, por antecipação tributária, sobre mercadorias cujas origens são desconhecidas. Em sendo assim, não existe a comprovação do recolhimento do imposto.*

*Em relação às cópias das notas fiscais de saídas que foram apensadas aos autos pela defesa, o autuado não demonstrou, claramente, quais os erros que detectou. Em relação às entradas, todos os documentos fiscais, cujas cópias a defesa apresentou, foram analisados pelo autuante, inclusive com solicitação deste Colegiado. Destas, as de nº 8152, 1887, 4389, 4447, 75084, 78099, 78579, 79848, 80221, 81532, 81899, 82818, 83265, 84663, 85429, 86871, 87347, 88215 e 24290 já estavam incluídas no levantamento original. O autuante, quando das revisões realizadas incluiu aquelas de nº 75943, 2240, 3593, 3592, 7894, 9667, 9820, 10780, 11802, 12439, 12440, 14351, 16108, 17964, 163153, 152544, 154308, 21686, 21685, 2245, 4519, 9672, 14256, 9078, 6458, 21591, 44700, 44701, 44702, 45419, 45420, 45418, 45429, 45428, 45430, 4314, 4061 e 4450 (fls. 1091/1092 dos autos).*

*Após todas as revisões efetuadas nos levantamentos fiscais, constatei a seguinte situação ao comparar os levantamentos fiscais com aqueles apresentados pela defesa, observando que na primeira linha do produto são as quantidades e preço médio unitário levantado pelo autuante e na segunda, pelo autuado.*

*(...)*

*1. Para os produtos 92019, 9476, 9951, 9952, 91203, 91243, 91727, 91741, 91717, 91342 e 91508, o autuante indicou saídas a maior, sem indicar o motivo. Para aqueles com código 93018, 91204, 9733, 91309 e 91267, indicou saídas a menor do que as apresentadas pelo autuante através das notas fiscais. Inclusive para o produto de nº 91564 (farinha de trigo) afirmou que não houve qualquer saída com nota fiscal.*

*2. Para os produtos 9469 e 91267 disse que as entradas foram maiores e para os de nº 93018 e 9974, menores. De igual forma não provou.*

*3. Em relação aos produtos nº 9219 e 91564 cometeu erro no cálculo das omissões. Observo, inclusive de que as quantidades levantadas por ambas as partes são iguais em relação ao produto 9219.*

*4. Embora não tenha contestado em qualquer momento, em seu levantamento, indicou, o autuado, preços unitários diferentes para os produtos 92019, 93018, 91508, 91631 e 9469. Também não fez prova.*

*Em vista da situação, somente posso levar em consideração os levantamentos feitos pelo autuante, pois baseado em provas materiais, fazendo as seguintes ressalvas:*

*1. tem razão o impugnante, quando em sua última manifestação, em acusar de que mercadorias no regime da substituição tributária ainda faziam parte da infração 1 no exercício de 2004. Bebida láctea somente saiu do regime da substituição tributária a partir de 1/10/2005, quando foi revogado o item 3.4 do art. 353, II, do RICMS/97, através do Decreto nº 9547 de 20/09/2005, DOE de 21/9/2005. Hamburger bovino, de igual forma, é mercadoria enquadrada no regime da substituição tributária, em conformidade com o disposto no art. 353, II, 9, do RICMS/97. Estes produtos não fizeram parte do levantamento das mercadorias no exercício de 2005. Embora nas cópias das notas fiscais (fls. 1197, 1198 e 1100) apensada pelo autuante para comprovar de que pela classificação fiscal e/ou CFOP estes produtos foram adquiridos sem o recolhimento da substituição tributária, o Regulamento não deixa margem de dúvidas. Assim, eles devem ser excluídos da infração 1 do presente auto, conforme indico, porém aplico a multa de R\$50,00 com base no art. 157, do RPAF/99 (Dec. nº 7.629/99) sobre estas mercadorias, enquadradas no regime da substituição tributária e cujas saídas se deram sem o pagamento do ICMS.*

*(...)*

*Observo, ainda, que na base de cálculo apurada pelo autuante foi levada em consideração a redução da base de cálculo para o óleo de soja.*

*2. como houve aumento do valor do imposto relativo à infração 1, após todas as revisões efetuadas, neste momento ele não pode ser exigido. Desta forma, mantenho a autuação relativa à infração 1 no valor total de*

*R\$82.134,70, mais a multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$50,00. E, com base nas disposições contidas no art. 156 do citado RPAF/99, represento à autoridade competente para que se instaure novo procedimento fiscal para a cobrança da diferença apurada, objetivando resguardar os interesses do Erário.*

*3. em relação às infrações 2 e 3 (exigência do imposto por responsabilidade tributária, como comanda o art. 39º, IV, do RICMS/97 e pela substituição tributária propriamente dita – art. 353, II, itens 3.7, 11.2, 11.3 e 11.4.2 do citado Regulamento) houve a diminuição do débito relativo ao exercício de 2004, permanecendo inalterado aquele do exercício de 2005. Fica, portanto mantida em parte a infração 2 no valor total de R\$89.938,84 e a infração 3 no valor total de R\$81.498,26.*

*Voto pela procedência parcial da autuação para exigir o ICMS no valor de R\$253.472,80 mais a multa de R\$50,00.”*

Irresignado com a Decisão proferida em 1ª Instância, o autuado ingressou com Recurso Voluntário, requerendo preliminarmente a nulidade do Auto de Infração e no mérito pugna pelo provimento do Recurso Voluntário, para julgar improcedente a ação fiscal, sob os seguintes argumentos:

Inicialmente, alega que o Auto de Infração é nulo, pelo fato de que o imposto deveria ter sido cobrado sobre a diferença de maior expressão monetária, porém o autuante calculou o imposto sobre a diferença de menor expressão, as entradas, conforme documentos anexados na autuação.

No tocante ao mérito, sustenta que já houvera sido autuado por duas vezes por fatos idênticos aos da presente ação fiscal, através dos Autos de Infração n<sup>os</sup> 269139.0016/00-7 e 206830.0005/03-2, os quais possuem reflexo no presente lançamento.

Aduz que os números apurados pelo autuante no exercício de 2004 para efeito de cobrança, comparado aos números reais apurados através de planilha acostada à impugnação, é totalmente equivocado, uma vez que no demonstrativo de cálculo de omissões o Auditor apurou a importância de R\$ 966.537,52 e o autuado apurou a importância de R\$ 507.271,03 referente ao exercício de 2004, e R\$ 67.447,61, no exercício de 2005, sendo que estes últimos valores é que deveriam ser utilizados para a apuração do imposto devido.

Sustenta que as inconsistências apontadas reduziriam consideravelmente o valor a ser exigido, uma vez que as omissões apuradas e quitadas anteriormente deveriam ser deduzidas dos estoques já inventariados, evitando, portanto, a cobrança de imposto sobre fatos já exigidos.

Em relação ao levantamento quantitativo no tocante às infrações 1, 2 e 3, assevera que o autuante utilizou arquivo magnético do SINTEGRA, porém, as divergências entre os números apurados e os números reais são gritantes, haja vista a quantidade de notas fiscais que foram acostadas na impugnação, os quais não foram observados no levantamento elaborado pelo preposto fiscal.

Alega que o levantamento montado pelo autuante engloba as mercadorias tributadas, as não tributadas e as enquadradas no regime de substituição tributária. Imputa cometimento de infração sem respaldo legal, bem como, aponta presunção, sem sustentação dos fatos.

Destaca que o equívoco da autuação começou com o uso errôneo das premissas básicas do levantamento feito na atuação, uma vez que critério utilizado para encontrar o levantamento das entradas e saídas de mercadorias não guardou qualquer sintonia com a realidade e com os meios técnicos hábeis para tal, distorcendo a verdade fática, por não levar em consideração os documentos anexados à defesa.

Alega que a diligência requerida pela julgadora *a quo* deveria ser realizada por um fiscal estranho ao feito, lotado na ASTEC/CONSEF, a fim de se conhecer uma opinião isenta de ânimos, e não como foi feita, através do fiscal autuante.

A PGE/PROFIS, no seu Parecer de fls. 1421/1424, sustenta que os argumentos trazidos no Recurso Voluntário já foram analisados em 1ª Instância, motivo pelo qual não possui o condão de modificar a Decisão hostilizada, a qual se encontra correta e proferida em observância aos

preceitos legais, bem como restou devidamente comprovada a infração e o contribuinte não apresentou documentos ou fundamentos novos que pudessem elidir a acusação.

*Alega, ainda, que “após análise sucinta dos presentes autos, nada resta a entender, senão que a Decisão da JJF deve ser mantida em todos os seus termos, pois, encontra-se devidamente embasada tanto na carta magna, como no CTN e RICMS/BA, vide fls. 1387 a 1396 dos autos, valendo ressaltar aqui que o julgamento foi procedente em parte, pois os julgadores acataram, algumas das alegações do autuado ao considerar como irregularidade a omissão de saídas e não de entradas; fato este, que demonstra de forma cabal a seriedade e a isenção da JJF no julgamento do feito.*

*No que diz respeito à pretensão do autuado, em fazer considerar as saídas omitidas em exercícios anteriores em função da omissão da saída identificada, não deve encontrar guarida, haja vista que, conforme é de conhecimento público, nas regras de escrituração contábil, os exercícios são individualizados em segmentos temporais que não se comunicam; não podendo, deste modo, um exercício interferir no que o sucede, seja para que finalidade for, já que seus efeitos cessam com seu fim (encerramento de um dado lapso temporal objeto de auditoria fiscal).”*

Aduz, ainda, que a infração imputada ao recorrente foi apurada através de levantamento quantitativo de estoque, no qual foi constatada a existência de sonegação fiscal por parte do sujeito passivo, que negociou mercadorias sem a emissão dos respectivos cupons fiscais, e fundamenta suas alegações afirmando que apenas foi considerada como base de cálculo do imposto apenas a omissão de saída, identificada no batimento entre o exercício fiscalizado e aqueles que lhe foram antecedentes, sem que houvesse uma repetição de infrações.

Posto o processo em julgamento os julgadores da 2ª CJF resolveram converter o PAF em diligência, a fim de que fiscal estranho ao feito tomasse as seguintes providências:

- 1) Examinasse as provas e correspondentes alterações processadas na 1ª Instância de julgamento, fazendo as verificações que se fizerem necessárias, de preferência no local do estabelecimento do contribuinte, a fim de apurar o real valor da autuação, indicando se for o caso, o valor de cada parcela a ser exigido nos três itens do lançamento de ofício.
- 2) Ao final, seja produzido Parecer conclusivo e, caso remanesçam valores exigíveis, que seja elaborado demonstrativo de Débito, por exercício fiscal e por item autuado.
- 3) Cumprida a diligência fiscal deverá a Inspeção dar ciência da peça ao representante legal da empresa e ao autuante.

Atendendo à diligência solicitada, a assessoria técnica deste CONSEF, emitiu a seguinte conclusão:

Efetuada o confronto entre o levantamento de estoque elaborado pelo autuante e os demonstrativos apresentados pelo autuado devidamente ajustado (fl. 1450) constata-se omissão de saída superior à omissão de entrada (fls. 1451/1455). Elaboramos novo Resumo de Estoque demonstrando de forma analítica as saídas de mercadorias tributadas maior que as entradas (fls. 1456 a 1459) ficando evidenciado:

- a) A infração 1, para o exercício de 2004, que originalmente apontou omissão de saída, no valor de R\$ 1.509.058,34 (fls. 1047), após diligência aponta para permanência da omissão de Saída no valor de R\$ 1.422.955,41, resultando num imposto devido de R\$ 239.408,05, originalmente cobrado no valor de R\$ 35.862,12 com base na omissão de entrada. Para o exercício de 2005, valor do imposto permanece inalterado, R\$ 46.272,58, em virtude de não ter havido contestação.
- b) As demais infrações não sofreram alterações, posto que, o contribuinte não as contestou.

Intimado para se manifestar sobre o resultado da diligência o autuado apresentou manifestação (fls. 1516/1533), requerendo a nulidade da autuação, sob os mesmos fundamentos já sustentados no seu Recurso voluntário.

A PGE/PROFIS ao tomar conhecimento do resultado da diligência emitiu Parecer conclusivo, propondo a nulidade da infração 1, por entender que o fulcro da autuação foi alterado, e o pior, o valor da autuação foi agravado, quanto as demais infrações manteve a mesma inalterada.

#### **VOTO VENCIDO (Quanto ao Recurso Voluntário – Exercício de 2004 – Infração 1)**

Tratam os autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício, o segundo interposto pela Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, considerando que o julgamento levado a efeito pela instância originária resultou em sucumbência para a Fazenda Pública.

A infração 1 acusa o sujeito passivo de falta de recolhimento de ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias sendo exigido 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, no mesmo exercício.

Os julgadores de Primeira Instância administrativa, durante a instrução do feito, realizaram uma diligência, a fim de se apurar, com maiores detalhes, os valores obtidos na fiscalização, onde foi constatado que a omissão de maior valor monetário foi a das operações de saídas, e não a de entradas como entendeu o autuante. Tendo em vista o resultado das diligências realizadas durante a instrução do feito a I. Julgadora manteve a autuação relativa à infração no valor inicialmente exigido.

Analisando todo o *in fôlio* fica evidente a nulidade da infração 1, no tocante ao exercício de 2004. Como é de sabença notória o lançamento de ofício é um ato vinculado, e deve preencher aqueles requisitos no RPAF. No presente caso, pode-se constatar que a presente autuação não indicou a infração e o valor do débito com a devida segurança, vez que o agente fiscal indicou que as omissões de entradas possuíam uma diferença de maior expressão monetária, enquanto, no curso do feito foi constatado o contrário.

Assim, tendo em vista o vício insanável na autuação, vez que o fulcro da fiscalização foi alterado, de omissão de entradas para omissão de saídas, bem como a elevação do valor do débito, não há outra saída a este julgador a não ser julgar nula a infração 1 quanto ao exercício de 2004.

Quanto as demais infrações, observo que o sujeito passivo não trouxe aos autos argumentos ou provas novas que pudessem alterar o Acórdão hostilizado. Ressalte-se, ainda, que os julgadores de Primeira Instância administrativa ao analisarem a documentação e os argumentos trazidos pelo recorrente, acolheram em parte tais alegações e reduziu consideravelmente os valores inicialmente exigidos.

Não há como se acolher a alegação de nulidade sob o fundamento de que as infrações 2 e 3 estavam correlacionadas com a infração 1, pois, conforme se pode constatar, os objetos das referidas infrações são totalmente diferentes e, conseqüentemente, a anulação da infração 1 não vicia as demais infrações.

Quanto ao Recurso de Ofício, o mesmo merece ser totalmente improvido. Conforme se extrai dos autos, as reduções levadas a efeito pela JJF foi baseada em provas materiais, onde ficou constatado o equívoco da autuação.

Desta forma, voto do sentido em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para julgar nula a infração 1 (exercício de 2004), e não prover o Recurso de Ofício.

Recomendo, ainda, a renovação da ação fiscal no tocante à infração 1.

Quanto ao exercício de 2005, verifico que a mesma encontra-se correta, pois desde o início o imposto foi exigido como omissão de entrada.

#### **VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso Voluntário – Exercício de 2004 – Infração 1)**

Quanto ao Recurso de Ofício, acompanho o voto proferido pelo ilustre conselheiro relator, todavia, respeitosamente, divirjo do seu posicionamento no que tange ao Recurso Voluntário, pois considero que a Decisão recorrida relativamente à infração 1 não carece de qualquer reparo.

Ao se apurar uma omissão de saída de mercadoria mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, o ICMS é cobrado com base na própria operação de saída omitida; tratando-se de omissão de entrada, o ICMS é exigido com base na presunção legal de que o Recurso financeiro empregado na aquisição da mercadoria cuja entrada foi omitida teve origem em uma operação de saída anteriormente realizada desacompanhada de documentação fiscal. Dessa forma, tanto na hipótese de omissão de saída como na de omissão de entrada, o fato gerador do ICMS lançado é o mesmo: a operação de saída de mercadorias sem a emissão da correspondente documentação fiscal. Não há, portanto, mudança no fulcro da autuação quando se passa de uma cobrança de imposto com base em uma omissão de entrada para uma omissão de saída, ou vice-versa.

No caso em tela é importante salientar que as duas espécies de omissões constaram no levantamento quantitativo original e eram, desde a lavratura do Auto de Infração, do conhecimento do recorrente. Além disso, quando se passou a exigir o imposto com base na omissão de saída, cuidou a primeira instância de notificação do autuado acerca desse fato e de reabrir integralmente o prazo defensivo, não havendo, assim, qualquer cerceamento de defesa.

O disposto no artigo 14 da Portaria nº 445/98 prevê que, quando se apurar omissões de entradas e de saídas em um mesmo levantamento quantitativo, caso o sujeito passivo venha a comprovar a improcedência da presunção relativamente à omissão de entrada, deverá a fiscalização manter a cobrança referente à omissão de saída. Essa disposição contida nesse citado artigo 14 robustece o meu entendimento de que a mudança no tipo da omissão apurada mediante um mesmo levantamento quantitativo de estoque não acarreta modificação no fulcro da autuação.

Uma vez que não houve mudança na razão da autuação, passo a examinar o aspecto referente ao valor que foi lançado.

Na infração 1, foi originalmente cobrado ICMS no valor total de R\$82.134,70, sendo R\$ 35.862,12 em relação ao exercício de 2004 e R\$ 46.272,58 pertinente ao exercício de 2005. O cerne da nossa questão se prenderá ao exercício de 2004, pois, em relação ao exercício de 2005, não houve mudança nem quanto ao valor cobrado e nem quanto à espécie de omissão apurada.

Em primeira instância, após as devidas retificações, o valor cobrado em relação ao exercício de 2004 passou de R\$ 35.862,12 para R\$ 239.261,58. Ante a impossibilidade de majorar o valor originalmente lançado, a relatora da Decisão recorrida manteve o valor cobrado no Auto de Infração e representou à autoridade competente para que instaurasse novo procedimento fiscal visando cobrar a diferença apurada.

Não vislumbro qualquer correção a fazer nessa Decisão da Primeira Instância, pois as retificações efetuadas estão corretas e encontram respaldo em documentação acostada ao processo, bem como entendo que há segurança na determinação da infração e do valor devido. O fato de o valor devido ser superior ao originariamente lançado não invalida a autuação, desde que se represente à

autoridade fazendária competente para providenciar nova ação fiscal visando cobrar o valor que não pode ser alcançado neste lançamento, conforme fez a primeira instância.

Quanto às alegações recursais pertinentes aos equívocos na determinação de valores devidos, às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e a divergências entre os números reais e os apurados pelo autuante, acolho, sem ressalva, o resultado da última diligência, efetuada por auditora fiscal da ASTEC. Do mesmo modo afasto os argumentos referentes a Auto de Infração anteriores, pois conforme já explicados na Decisão recorrida, “eles não interferem na presente lide”.

Por fim, ressalto que a repartição fazendária de domicílio do recorrente deverá instaurar o mais breve possível nova ação fiscal visando cobrar o valor que não alcançado pela infração 1, tendo em vista que o direito de constituição do referido crédito tributário decairá em 31/12/09.

Quanto às infrações 2 e 3, acompanho em sua totalidade o brilhante voto proferido pelo ilustre relator.

Pelo acima exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269141.0004/06-8, lavrado contra **COMLAB - COMERCIAL ATACADISTA E REPRESENTAÇÕES LTDA. (QUEIJO & CIA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$253.472,80**, acrescido das multas de 70% sobre R\$171.974,54 e 60% sobre R\$81.498,26, previstas, respectivamente, no art.42, incisos III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no art. 42, XXII, da mesma lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos a partir da Lei nº 9.837/05. Recomenda-se que seja renovado o procedimento fiscal em relação à infração 1, de acordo com consignado no voto.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso Voluntário) – Conselheiros (as): Álvaro Barreto Vieira, Maria Auxiliadora Gomes Ruiz e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto ao Recurso Voluntário) – Conselheiros: Márcio Medeiros Bastos e Ivo Moraes Soares.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de setembro de 2009.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÁRCIO MEDEIROS BASTOS – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Quanto ao Recurso Voluntário)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR  
(Quanto ao Recurso Voluntário)

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS