

**PROCESSO** - A. I. Nº 269141.0005/07-2  
**RECORRENTE** - SUPERMERCADO RIO BRANCO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF 0299-04/07  
**ORIGEM** - INFAS SANTO ANTONIO DE JESUS  
**INTERNET** - 09/09/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0260-12/11

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADA DE MERCADORIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. 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 não contabilizadas. Infrações não elididas. Indeferido pedido de revisão fiscal. Acolhidas as preliminares de nulidade suscitadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou pela total Procedência do Auto de Infração, exigindo do autuado o valor total de R\$15.206,34, acrescido da multa de 70%, previstas no art. 42, inciso. III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 29/06/2007 decorre de três infrações, todas objeto do presente Recurso Voluntário. Infrações abaixo transcritas, *in verbis*:

*Infração 1. Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Sendo cobrado o imposto no valor R\$ 5.154,63, acrescido da multa de 70%;*

*Infração 2. 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, no mesmo exercício. Sendo cobrado o imposto no valor R\$ 2.253,13 e aplicada multa de 70%;*

*Infração 3. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente efetuadas, sem a emissão de documentos fiscais, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em sua escrita, o que autoriza a cobrança de imposto por presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Sendo cobrado o imposto no valor R\$ 7.798,58, acrescido da multa de 70%.*

Da apreciação dos argumentos defensivos trazidos pelo autuado, bem como das contra razões do fiscal autuante, via informação fiscal, a 4ª JJF, em Decisão unânime, decidiu pela Procedência da autuação com os argumentos que transcrevo abaixo:

(...)

*“A defesa ao se insurgir contra o cometimento das infrações 01 e 02 alega que as diferenças apontadas no levantamento fiscal que culminou na omissão de entradas, objeto dessas infrações, decorreram de kits que são produzidos pela empresa autuado e que são constituídos de ingredientes para feijoada e que possuem em sua composição mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e que torna a tributar na saída e, com isso, tais operações não ofenderam a arrecadação do estado. Apresenta, fls. 80 a 109, uma listagem que diz ser seu controle de transferência interna para a formação dos aludidos kits.*

*Em relação à infração 03 a defesa reconhece que houve falha em suas operações de aquisição de mercadorias de fornecedores eis que não foram emitidas as notas fiscais de entrada na aquisição de mercadorias isentas junto à cooperativa de micro-produtores. Aduz que o fisco estadual não fora afetado em sua arrecadação por serem, tais mercadorias, isentas.*

*Da análise dos elementos que constituem o presente Auto de Infração que, além de se encontrar devidamente fundamentado em demonstrativos de apuração e de débito, fls. 07 a 64, o autuado em sua defesa, não apontou irregularidade alguma ou inconsistência que maculasse a exigência fiscal materializada nas três infrações que constituem a presente autuação.*

*Para elidir a acusação fiscal atinente às infrações 01 e 02, entendo que o autuado deveria carrear aos autos as comprovações através das respectivas notas fiscais de aquisição das mercadorias devidamente registradas no livro Registro de Entrada que afirmou constituírem os kits, pois somente assim, conseguiria provar a origem das diferenças apuradas no levantamento de estoques. Constatou que a listagem apresentada pela defesa, fls. 80 a 109, não se presta a comprovação da origem das mercadorias que compuseram os kits, por não constar informação alguma acerca da procedência dessas mercadorias no estoque do autuado, isto é, não discrimina quais as notas fiscais de entradas das mercadorias que foram utilizadas na elaboração dos kits, e muito menos, comprova a escrituração dessas notas fiscais no livro Registro de Entrada. Pois, somente assim, poderia ser elidida a acusação fiscal.*

*No que diz respeito à infração 03, constato que o próprio autuado reconhece ter adquirido mercadorias sem a emissão da competente nota fiscal. Ademais a alegação de serem essas mercadorias isentas, em nada altera a exigência fiscal, tendo em vista tratar a acusação fiscal de presunção de omissão de saídas anteriores, ou seja, omissões de receitas previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.614/96, e o imposto exigido, não decorre das operações de entradas dessas mercadorias e sim da origem dos Recursos dos pagamentos dessas entradas.*

*Por tudo isso, entendo que restou também caracterizada a infração 03.*

*Ante o exposto, concluo dos exames realizados nas peças dos presentes autos, que restou efetivamente comprovado o cometimento, por parte do autuado, das infrações que lhe foram imputadas.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionados às fls. 146 a 149, o contribuinte retorna aos autos e, referindo-se às infrações 1 e 2, e à negativa de diligência por parte da 4ª JJF, diz que da análise do voto do relator de primeiro grau, especialmente o trecho que diz que “*caso fosse juntadas as notas fiscais e sua prova de registros fiscais*” se concluiria pela procedência das suas alegações defensivas. Reitera a necessidade de ato complementar – revisão fiscal - para o deslinde da questão, de outro modo, se caracterizaria cerceamento do seu direito da defesa.

Refere-se ao art. 180 do RPAF/Ba para invocar o CPC como fonte subsidiária a análise deste PAF, aduzindo que apesar do art. 333, I daquele diploma indicar que cabe ao autor o ônus da prova, faz juntar ao presente feito para as devidas apreciações “*cópias das notas fiscais das mercadorias componentes dos Kits, como também cópia dos seus lançamentos nos livros fiscais*”.

Referentemente à infração 3, apela pela reforma da Decisão recorrida afirmando que promove saídas concomitantes de mercadorias tributáveis, isentas e antecipadas. Junta relatório de vendas e elabora planilha indicando os percentuais das referidas mercadorias para os anos de 2002, 2003 e 2004. Nesse sentido, invoca decisões deste CONSEF pela “*exclusão da base de cálculo do ICMS de saídas presumidas com base no previsto no artigo 2º, § 3º do RICMS/97, com matriz no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, como também a Instrução Normativa nº 56/2007*”. Apela pela aplicação da referida norma que permite o cálculo da proporcionalidade admitida.

Por derradeiro, roga por ajustes e saneamentos do Auto de Infração em apreço, para que seja declarado procedente em parte.

A PGE/PROFIS, em Parecer da lavra da Dra. Ana Carolina Moreira, fls. 236/240, recomenda que o feito seja baixado em diligência para que “*quanto à infração 1 e 2, seja informado se efetivamente as notas fiscais acostadas ao processo se referem as ditas mercadorias que compõem os kits de feijoada - intimando o contribuinte se necessário a apresentar documentos complementares a exemplo de outras notas e o livro registro de entradas*” e quanto à infração 3, que fosse analisada a “*documentação anexada ao Recurso Voluntário - demonstrativos de vendas acostados às fls. 229/231 e as cópias do livro registro de apuração do ICMS - em conjunto*

*com as demais provas constantes dos autos, esclarecendo, efetivamente, o ICMS devido sobre tais operações”.*

Na assentada para análise de pauta suplementar esta 2<sup>a</sup> CJF, por seus membros, fls. 246/247, decidiu por indeferir diligência sugerida pela PGE/PROFIS em relação às infrações 1 e 2, em razão de o autuado adquirir as mercadorias que compõe os referidos kit's, não os kit's prontos.

Diferentemente, quanto à infração 3, a diligência sugerida é acatada. O PAF é encaminhado à ASTEC/CONSEF para que fiscal estranho ao feito analisasse “os demonstrativos acostados às fls. 229/231 e as cópia do Livro Registro de Apuração do ICMS, em conjunto com as demais provas constantes dos autos, e esclarecer, efetivamente, o ICMS devido sobre tais operações utilizando, caso possível a IN nº 56/07, elaborando novos demonstrativos”.

No Parecer ASTEC nº 24/2011, firmado pelo Auditor Fiscal Jorge Inácio de Aquino, fls. 250/253, há ajustamento dos valores devidos na infração 3, dada a aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07, indicando como novo valor da exigência fiscal no importe de R\$3.552,54.

Cientificado do resultado da diligência, o recorrente retorna aos autos, fls. 259/261, aceitando os valores determinados pela diligência realizada pela ASTEC em relação à infração 3, e dizendo que quanto às infrações 1 e 2, lhe parece “que já não suscita nenhuma dúvida quanto sua improcedência, pois os documentos que foram anexados em nosso Recurso foram suficientes para sanar qualquer dúvida que possa sido gerada, provando os lançamentos e a origem dos produtos que foram os kit's para feijoada.”

Em Parecer conclusivo, a PGE/PROFIS, pela Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, fls. 266/267, entende acertada conclusão desta 2<sup>a</sup> CJF no que se refere às infrações 1 e 2, aduzindo que “os itens que compõe o KIT FEIJOADA eram adquiridos pela empresa separadamente e em quilos, para posteriormente serem formados os kits e vendidos por unidade, impossibilita a realização do levantamento quantitativo, devendo ser anuladas as infrações 1 e 2”.

Quanto à Infração 3, entende correta a aplicação da Instrução Normativa nº 56/07 que determina a proporcionalidade das saídas tributadas e a aplicação do percentual sobre a omissão encontrada.

Opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, para que sejam anuladas as infrações 1 e 2, por impossibilidade de precisão na base de cálculo e reduzido o montante devido para a infração 3, na forma do Parecer ASTEC nº 24/2011.

A nobre Procuradora Assistente da NCA, Dra. Aline Solano Souza Casali Bahia, à fl. 268, ratifica os termos do parecer acima mencionado, concluindo pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto pelo autuado.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar o Acórdão nº 0299-04/07 da 4<sup>a</sup> JJF deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

Quanto às infrações em apreço, inicialmente, aduz o recorrente que ante a reiterada solicitação por revisão fiscal, sem que fosse atendida, estaria caracterizado cerceamento do seu direito da defesa. Quanto a esta questão preliminar, vejo que a tão requerida diligência, também recomendada pela PGE/PROFIS, foi encaminhada por esta 2<sup>a</sup> CJF à ASTEC/CONSEF que exarou Parecer sob nº 24/2011. Isto posto, diante do atendimento a suplica do contribuinte, entendo superada a preliminar suscitada, entendendo, pois, que os elementos trazidos aos autos são suficientes ao convencimento deste julgador, como preceitua o art. 2º, § 1º do RPAF/Ba.

As infrações 1 e 2, que tratam de falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas e falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças

tanto de entradas como de saídas de mercadorias, respectivamente, derivam, em suma síntese, do fato de que a mercadoria motivo da autuação, “kit feijoada”, vendidos por unidade, eram montados pelo recorrente, e formados por itens adquiridos separadamente, e em quilos.

Por óbvio, quando se pensa em levantamento quantitativo que leva em conta as entradas e saídas de mercadorias, há que se ter consonância de mercadorias e unidades, quilos de entradas da mercadoria ‘A’ vs. quilos de saídas da mesma mercadoria ‘A’, de modo tal que se possa apurar eventuais omissões de entradas ou saídas tendo-se como referência uma mesma unidade.

No caso em discussão, temos diversas mercadorias consideradas nas entradas e uma única mercadoria -“kit feijoada” – considerada nas saídas, ou seja, diversas mercadorias adquiridas pelo recorrente, que juntas se transformariam em uma “nova” mercadoria comercializada (vendida) ao final. O fato que envolve a questão é que diante de entradas de várias mercadorias e saídas de outras que não coincidem com as primeiras, nem mesmo nas unidades, não há que se admitir como válido qualquer levantamento quantitativo nas ditas condições, o que torna o levantamento fiscal imprestável ao propósito de exigir imposto por omissão de entradas ou saídas.

Por tudo isso, me alinho ao entendimento da d. PGE/PROFIS, no sentido de modificar a Decisão recorrida para tornar nulas as infrações 1 e 2, haja vista que resta configura afronta ao art. 18, incisos II e IV, do RPAF/BA.

No mérito, especificamente em relação à infração 3, o contribuinte faz juntar aos fólios deste PAF elementos não trazidos anteriormente e que, aos olhos da PGE/PROFIS e da própria 2<sup>a</sup> CJF mereciam, como mereceu, nova análise, por fiscal estranho ao feito, de maneira a que se buscasse a verdade dos fatos, por via do efetivo esclarecimento da exigência fiscal referente às operações que lhe deram causa, à luz da IN nº 56/07. Remetido o PAF em diligência à ASTEC deste CONSEF, verifico que, efetivamente, faz jus o recorrente à aplicação da referida Instrução Normativa nas operações que deram azo à infração 3, conforme Parecer ASTEC nº 024/2011, restando consignado no referido Parecer, através de planilha às fls. 252/253, o novo valor a ser exigido do contribuinte. Aqui, diante da análise técnica processada, me junto à ilustre parecerista da Procuradoria Fiscal pelo acolhimento do novo valor encontrado a partir dos novos elementos trazidos ao feito, de maneira tal a provocar a revisão da Decisão recorrida, para exigir do recorrente a importância de R\$3.522,54.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, tornando nulas as infrações 1 e 2, e reduzindo a exigência da infração 3 de R\$7.798,58 para R\$3.522,54.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** Auto de Infração nº 269141.0005/07-2, lavrado contra **SUPERMERCADO RIO BRANCO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.522,54**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de agosto de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS