

**PROCESSO** - A. I. Nº 110427.0005/10-7  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - CASA PADIM ATACADO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0246-05/11  
**ORIGEM** - INFAS ITABUNA  
**INTERNET** - 13/02/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0004-12/12

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATVO DE ESTOQUES. OMISSÃO DE ENTRADAS E DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE O VALOR DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS. APLICAÇÃO DA PROPORCIONALIDADE ÀS MERCADORIAS TRIBUTADAS. Infração subsistente em parte. 2. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Presunção legal de omissão de saídas tributadas. Acolhidas em parte as razões de defesa. Infração subsistente em parte. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Acolhidas as razões de defesa. Infração insubstiente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF/99, com vistas ao reexame da Decisão proferida nos autos do presente PAF que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração.

O lançamento de ofício foi lavrado em 29/06/2010, para exigir R\$531.504,36 em decorrência de nove infrações, entretanto apenas as infrações 2, 3 e 7, abaixo transcritas, são objeto do Recurso de Ofício a ser apreciado, dado que as demais infrações foram reconhecidas pelo recorrido que parcelou integralmente os valores indicados no lançamento, como segue:

*Infração 2 - Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 207.044,38, 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 omissões 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 de 2008.*

*Infração 3 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, com ICMS exigido de R\$ 155.581,10, apurada através de entradas de mercadorias e/ou bens não registrados nos exercícios de 2006, 2007 e 2008;*

*Infração 7 - Deixou de recolher o ICMS por antecipação parcial, no valor de R\$ 2.488,45, inerente aos meses de abril/2007 e novembro/2008, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e adquiridas para fins de comercialização;*

A 5ª JJF, a partir do voto proferido pelo ilustre relator de Primeira Instância e após análise das peças processuais, decidiu, à unanimidade, julgar Parcialmente Procedente o Auto de Infração, conforme transcrição abaixo, *in verbis*.

(...)

*No mérito, em relação à segunda infração, inerente à auditoria de estoque no exercício de 2008, na qual exige o ICMS de R\$ 207.044,38, após aplicar a proporcionalidade às mercadorias tributadas, correspondente a 6,18% das mercadorias adquiridas para comercialização, consoante fl. 596 dos autos, conforme prevê a Instrução*

Normativa nº 56/2007, o autuante apurou o valor remanescente do ICMS de R\$ 12.795,34.

Como bem ressaltou o autuante em sua informação fiscal, por se tratar de diferenças de entradas apurada através de auditoria de estoques, não cabe o argumento defensivo de que não foram juntadas aos autos cópias das notas fiscais que originaram as diferenças, pois se tratam de documentos fiscais em poder do próprio contribuinte, os quais foram relacionados às fls. 130 a 417 dos autos, assim como, por se tratar de uma presunção legal de omissão de saídas anteriores, cabe a alíquota de 17% sobre a receita de vendas omitida.

Também há de salientar que, assim como a terceira infração, por ficar caracterizada, por presunção legal, prevista no art. 4º, § 4º, da Lei nº. 7.014/96, a existência de uma omissão de receita de vendas anteriores a qual serviu de suporte para a aquisição das mercadorias adquiridas sem documentação fiscal, tais exigências (infrações 2 e 3) não se confundem entre si, inexistindo a duplicidade da exação, como alegado pelo defendente, pois ambas as infrações se tratam de receitas de vendas omissas que se completam, haja vista a necessidade do desembolso financeiro para as aquisições das mercadorias, não contabilizadas, tanto na infração dois, quanto na infração três.

Assim, mesmo no exercício de 2008 da infração 3, único exercício em comum com a infração 2, inexiste a duplicidade da exigência fiscal quando se tratar de produtos diversos os itens que serviram de base para apurar a omissão de receita aplicada nas suas aquisições.

Porém, no exercício de 2008, por existir identidade das mercadorias arroz e feijão entre as citadas infrações, há de se analisar a repercussão destas mercadorias, conforme a seguir:

No caso do item “ARROZ”, do qual se apurou entradas não contabilizadas de 692.713 kg na auditoria de estoque, sob especificação “TODOS”, conforme fl. 116, e também, na infração 3, entradas de 1.500 kg de arroz não contabilizadas, conforme Nota Fiscal de nº 7122 (fl. 558), verifico que por se tratar de uma nota fiscal emitida em 07/04/2009, não deveria compor do levantamento de notas fiscais não registradas, às fls. 502 e 503 dos autos. Logo, por se tratar de documento de exercício diverso ao fiscalizado, não influenciou na auditoria de estoque realizada no exercício de 2008, visto que, acertadamente, tal nota fiscal não consta das entradas relacionadas às fls. 130 a 151 dos autos.

Quanto às Notas Fiscais de nºs 248884, 249377 e 244379, às fls. 561 a 563, relativas à aquisição de arroz, as mesmas não compõem a base de cálculo da infração 3, consoante se pode verificar à fl. 503, e constam da relação de entradas da auditoria de estoque, conforme fls. 146 e 147 do PAF. Assim, as referidas notas fiscais não ensejaram em duplicidade da exigência e nem influenciaram no resultado da infração 2.

Contudo, inerente à Nota Fiscal de nº 5814, à fl. 565, relativa à aquisição de 200 fardos de arroz (600 kg), por constar da base de cálculo da infração 3 (fl. 503) e não constar da relação de entradas da infração 2 (fls. 130 a 151), verifico que ensejou na duplicidade da exigência e influenciou no resultado da auditoria de estoque, visto que, se considerarmos a entrada de 600 kg no levantamento fiscal de fl. 116 dos autos, a diferença de entradas sem nota fiscal de arroz de 692.713 kg reduz para 692.113 kg, que ao preço unitário de R\$ 1,39/kg resulta na redução da base de cálculo do imposto em R\$ 834,00 (600 kg X R\$ 1,39), passando o valor total de R\$ 1.217.908,12 para R\$ 1.217.074,12, que aplicado o índice proporcional às mercadorias tributadas de 6,18% (fl. 596), resulta na base de cálculo de R\$ 75.215,18, que à alíquota de 17% implica no ICMS exigido de R\$ 12.786,58.

Por outro lado, uma vez cobrado o imposto referente à omissão de receita de venda anterior, cujo Recurso foi aplicado na compra do item “arroz”, conforme apurado na auditoria de estoque, inclusive com a inclusão da Nota Fiscal não registrada de nº 5814, não cabe mais a exigência do imposto relativa à omissão de receita de venda aplicada na aquisição do arroz relativo à Nota Fiscal de nº 5814, pois tal encargo financeiro já foi considerado quando do levantamento de estoque.

A mesma análise serve para o item “FEIJÃO”, sob especificação “TODOS”, da auditoria de estoque (fl. 116), onde consigna a diferença de entradas não contabilizadas de 2.868.163 kg, cujas Notas Fiscais de nºs 2880 e 5815, às fls. 534 e 564, relativas à aquisição de feijão, compõem a base de cálculo da infração 3, consoante se pode verificar à fl. 503, e também da relação de entradas da auditoria de estoque, conforme fls. 141 e 142 do PAF, do que se conclui pela duplicidade da exigência, porém não influencia no resultado da infração 2 (auditoria de estoque).

Por fim, ainda quanto à infração 2, há de se ressaltar que os itens “MARGARINA SOYA” e “ÓLEO DE SOJA”, apesar de constarem da infração 3, não foram objeto de análise, pois não compõem da base de cálculo das “Omissões de Saídas Anteriores”, relativa à terceira infração (fls. 502/503).

Diante de tais considerações, subsiste parcialmente a infração 2, no valor de R\$ 12.786,58.

No tocante à terceira infração, a qual exige o ICMS de R\$ 155.581,10, em razão da constatação de omissão de saídas de mercadorias apurada através de entradas de mercadorias não registradas, conforme demonstrado às fls. 74 e 75 dos autos, cujas notas fiscais foram obtidas através da relação CFAMT, o autuante, após considerar as comprovações das notas fiscais registradas, apurou o valor remanescente de R\$ 116.648,55, consoante

demonstrado às fls. 502 e 503 dos autos, sendo R\$ 49.147,64, relativo ao exercício de 2006; R\$ 44.350,56, ao exercício de 2007 e R\$ 23.150,35, ao exercício de 2008. De tais resultados foram aplicados índices proporcionais às mercadorias tributadas de 5,04%, 9,75% e 6,18%, respectivamente, apurando o imposto devido de R\$ 2.477,04, R\$ 4.324,18 e R\$ 1.430,69, no montante de R\$ 8.231,91 (fl. 597).

Da análise dos documentos fiscais que dão suporte à referida relação às fls. 502 e 503 dos autos, a qual serviu de base para a aplicação da proporcionalidade, conforme foi consignado na análise da infração anterior, a Nota Fiscal de nº 7122 (fl. 558), no valor comercial de R\$ 1.675,50, por ter sido emitida em 07/04/2009, deve ser excluída do levantamento fiscal relativo ao exercício de 2008.

Já a Nota Fiscal de nº 5814, à fl. 565, no valor de R\$ 7.400,00, relativa à aquisição de 600 kg de arroz, por já ter sido objeto da exigência relativa à auditoria de estoque, conforme já dito, não cabe mais a exigência do imposto relativa à omissão de receita por falta de registro fiscal, sob pena de duplicidade da cobrança, devendo ser excluída do levantamento fiscal do exercício de 2008.

Igualmente a Nota Fiscal de nº 5815, à fl. 564, no valor de R\$ 92.000,00, relativa à aquisição de 40.000 kg de feijão, por já ter sido objeto da exigência relativa à auditoria de estoque, também não cabe mais a exigência do imposto relativa à omissão de receita por falta de registro fiscal, devendo ser excluída do levantamento fiscal do exercício de 2008.

Por fim, quanto à Nota Fiscal de nº 2880, à fl. 534, no valor de R\$ 100.000,00, relativa à aquisição de 40.000 kg de feijão, por ter sido emitida em 27/03/2008, deve ser excluída do levantamento fiscal relativo ao exercício de 2007, conforme consignada à fl. 503 dos autos, descabendo sua locação para o exercício de 2008, sob pena de ensejar duplicidade da exigência, uma vez que já foi devidamente considerada na auditoria de estoque.

Assim, diante de tais considerações, da base de cálculo apurada para o exercício de 2007 da terceira infração, que era de R\$ 260.885,63, à fl. 503, após a exclusão do valor de R\$ 100.000,00, relativo à Nota Fiscal nº 2880, passou para R\$ 160.885,63, que aplicado o índice proporcional às mercadorias tributadas de 9,75% (fl. 596), resulta na base de cálculo de R\$ 15.686,35, que à alíquota de 17% implica no ICMS exigido de R\$ 2.666,68, para o aludido exercício de 2007.

Já para o exercício de 2008, a base de cálculo que era de R\$ 136.178,50 (fl. 503), após a exclusão dos valores de R\$ 1.675,50, relativo à Nota Fiscal nº 7122; R\$ 7.400,00, relativo à Nota Fiscal nº 5814 e R\$ 92.000,00, relativo à Nota Fiscal nº 5815, passou para R\$ 35.103,00, que aplicado o índice proporcional às mercadorias tributadas de 6,18% (fl. 596), resulta na base de cálculo de R\$ 2.169,37, que à alíquota de 17% implica no ICMS exigido de R\$ 368,79, para o aludido exercício de 2008.

Assim, subsiste parcialmente a infração 3, no valor de R\$ 5.512,51, sendo R\$ 2.477,04, relativo ao exercício de 2006; R\$ 2.666,68, para o exercício de 2007, e R\$ 368,79, para o exercício de 2008.

Por fim, em relação à sétima infração, inerente à exigência relativa à antecipação parcial, o próprio autuante conclui pela improcedência da exação fiscal, uma vez que a Nota Fiscal nº 11911 foi considerada em duplicidade no levantamento fiscal (fl. 106), sendo comprovado o pagamento no mês de fevereiro e, em consequência, deve ser excluído o valor de R\$ 181,44, exigido no mês de abril/2007. Já a exigência de R\$ 882,44, relativa à Nota Fiscal nº 21306 (fl. 106), por compor da infração 1 (fl. 73), na qual exige a utilização de crédito indevido por se tratar de material de uso e consumo, cuja exigência foi reconhecida e parcelada pelo autuado, sendo, portanto, indevida a cobrança do ICMS antecipação parcial, por não se tratar de mercadoria. Quanto à exigência de R\$ 1.424,58, relativa à Nota Fiscal nº 19385, à fl. 449 do PAF, restou comprovado que se trata de operação de devolução de vasilhames – CFOP 6921, descabendo a exigência. Infração 7 insubstancial.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 184.689,52, sendo procedentes as infrações 1, 4, 5, 6, 8 e 9, enquanto que a infração 2, subsiste em parte no valor de R\$ 12.786,58; a infração 3, subsiste em parte no valor de R\$ 5.512,51 (sendo R\$ 2.477,04, relativo ao exercício de 2006; R\$ 2.666,68, ao exercício de 2007, e R\$ 368,79, ao exercício de 2008), e a infração 7, é insubstancial, devendo-se homologar os valores já recolhidos (fls. 584/586).

Em atendimento aos preceitos contidos art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000, a 5<sup>a</sup> JJF recorre de ofício da Decisão que proferiu para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

Cientificados, autuante e autuado não se manifestaram.

## VOTO

O presente Recurso interposto de ofício pelos julgadores da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal deste

CONSEF tem por objeto reappreciar o Acórdão de nº 0246-05/11 na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA, tudo em razão da sucumbência imposta à fazenda pública estadual em face do julgamento da Procedência Parcial do Auto de Infração.

Registro de início que o recorrido reconheceu e parcelou a integralidade dos créditos fiscais indicados nas infrações 1, 4, 5, 6, 8 e 9, restando portanto, a apreciação dos valores desonerados nas infrações 2, 3 e 7, cujas exigências fiscais são de ICMS em razão da falta de recolhimento do imposto apurado por presunção, 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 omissões de entrada; da omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias e/ou bens não registrados; e falta de recolhimento do imposto por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e adquiridas para fins de comercialização.

Referentemente às infrações 2 e 3, vejo que foram motivadoras de diligência determinada pela d. Junta de Julgamento Fiscal, com o fito de se verificar se o recorrido havia realizado operações que ensejassem a aplicação do contido no item “1” da Instrução Normativa nº 56/07.

Para a infração 2, o que se verificou, conforme resultado da diligência às fls. 594/595 é que, de fato, o recorrido havia realizado operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, fazendo jus, portanto, à aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07, apurada em 6,18% para as operações tributáveis – redução da exigência fiscal para R\$12.795,34.

O relator da instância *a quo*, além do resultado da diligência, que corretamente acatou, verificou que a operação documentada com a Nota Fiscal nº 5814, que também consta na base de cálculo da infração 3, influenciou na auditoria de estoque e, por via de consequência, ensejou a duplicidade do lançamento, motivo pelo qual reduziu para R\$12.786,58 o valor da exigência fiscal da infração 2.

Assim, pelos números trazidos a este PAF pela diligência determinada pela Junta de Julgamento Fiscal, e pela correção da duplicidade do lançamento identificado pelo relator de primo grau, entendo que reparo algum merece a Decisão no que se refere à infração 2.

Para a infração 3, igualmente, restou apurado na diligência realizada pelo próprio autuante que os percentuais verificados para operações tributáveis são de 5,04% para o exercício de 2006, 9,75% para o exercício de 2007 e 6,18% para o exercício de 2008, o que reduz a exigência fiscal original para R\$8.231,91. Também acatando o resultado da diligência, o relator de primo grau verificou que o levantamento originário ainda merecia alguns reparos. Nessa esteira, procedeu a correta exclusão das notas fiscais de números 7122 – por ter sido emitida em 2009; 5814 – por ser descabida a exigência em razão da omissão de receita, vez que integra a exigência contida na infração 2; 5815 – por ter sido objeto da auditoria de estoque; e 2880 – por ser relativa ao exercício de 2007, não podendo ser alocada no exercício de 2008, restando, portanto, a importância de R\$5.512,51 a ser exigida do recorrido.

Por fim, quanto à infração 7, corretamente julgada insubstancial pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, resulta da declaração do próprio autuante, conforme se pode constatar à fl. 500 dos autos, onde se pode ler: “*a nota fiscal nº 11911 foi considerada em duplicidade ... sendo comprovado o pagamento ...*”.

Por todo o exposto, resta absolutamente claro que a sucumbência imposta ao erário advém de correções feitas, em sua maioria pelo próprio autuante, ou seja, a redução do valor da exigência fiscal deriva da exclusão de lançamentos impróprios e/ou em duplicidade, além da aplicação da proporcionalidade a que faz jus o recorrente, a rigor do item “1” da Instrução Normativa nº 56/07. Assim sendo, em razão da correção dos equívocos perpetrados pelo autuante quando da elaboração dos demonstrativos fiscais iniciais, entendo que nenhum reparo merece a Decisão recorrida.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de ofício, mantendo incólume a Decisão proferida pela instância de piso, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª 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 **110427.0005/10-7**, lavrado contra **CASA PADIM ATACADO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS LTDA. (CASA PADIM)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$184.689,52**, acrescido das multas de 60% sobre R\$166.390,43 e 70% sobre R\$18.299,09, previstas no art. 42, nos incisos II, alíneas “a” e “d”; VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, com os devidos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de fevereiro de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS