

PROCESSO - A. I. Nº 274068.0014/13-0
RECORRENTE - ATAKAREJO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS E BEBIDAS EIRELI
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0041-03/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 20/08/2014

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0230-11/14

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM A EMISSÃO DO RESPECTIVO DOCUMENTO FISCAL. REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração não elidida. Mantida a Decisão recorrida. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A MARGEM DO VALOR ACRESCIDO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Itens mantidos sem qualquer alteração. Infrações caracterizadas. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão proferida pela 3ª JJF que julgou, à unanimidade, Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25/09/2013, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário no valor histórico de R\$ 36.629,56 em decorrência da constatação do cometimento das seguintes infrações à legislação regência:

INFRAÇÃO 01 – 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, no exercício de 2009, no valor de R\$18.169,50, acrescido da multa de 70%;

INFRAÇÃO 02 - falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter dado entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, desacompanhadas de documentação fiscal,

apurada mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, no valor de R\$15.477,10, acrescido da multa de 70%;

INFRAÇÃO 03 – falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurada em função do valor acrescido de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado, no valor de R\$2.982,96, acrescido de multa de 60%;

Após a apresentação da defesa, informações fiscais a fase instrutória foi concluída, tendo os autos sido submetidos à apreciação pela 3ª JJF que assim decidiu na assentada de julgamento datada de 25/02/2014:

VOTO

No presente lançamento está sendo exigido crédito tributário em decorrência de 03(três) infrações, já devidamente relatadas.

A autuante suscita nulidade por vício de legitimidade, considerando que o Auto de Infração foi lavrado contra ATAKAREJO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA, CNPJ: 73.849.952/0001-58, IE: 038.971.309, e a procuração, folha 109, foi concedida para o CNPJ: 73.849.952/0002-39, IE: 75.257.935, portanto o procurador não recebeu poderes para impugnar auto do CNPJ: 73.849.952/0001-58, IE: 038.971.309.

Considero superada a questão preliminar suscitada, visto que consta à fl. 956, nova procuração, corrigindo o erro apontado, que de acordo com o patrono do autuado, ocorreu por erro de digitação.

Os autos estão devidamente instruídos. Não existem lacunas, contradições ou obscuridades que ensejem a necessidade de esclarecimento técnico. Os elementos acostados aos autos são suficientes para formação do convencimento por parte desta julgadora, para Decisão da lide. Indefiro, portanto, o pedido de diligência, com fulcro no art. 147, II, “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal –RPAF/99.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, que não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o autuado foi acusado de ter deixado de recolher o ICMS 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, infração 01; falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter dado entrada em mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal, infração 02 e falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurada em função do valor acrescido de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, infração 03, tudo apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, no exercício de 2009.

Nas razões defensivas, o primeiro ponto tratado pelo impugnante é de que houve tripla exigência sobre idênticos fatos geradores, posto que sobre os mesmos produtos e períodos, a título de omissões de saídas e entradas (presunção de omissão de receita), foi cobrado o ICMS, por três vertentes: omissão de saídas, responsabilidade solidária e imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, acrescido da MVA.

Compulsando os autos vejo não assistir razão ao autuado. Pode-se observar no anexo 1, fls.53/54 que os itens da infração 1 que resultaram em omissões de saídas, não estão sendo cobrados nas infrações 2 e 3. Na coluna específica para a cobrança das infrações 02 e 03, só estão relacionadas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária que resultaram em omissões de entradas. O imposto reclamado na infração 02 está sendo abatido da infração 3. Portanto, não houve cobrança sobre fatos idênticos.

O segundo ponto tratado pelo deficiente é de que não existe base legal para as cobranças dos itens 02 e 03 do Auto de Infração, pois conforme seu entendimento, quando cobrada a omissão de saídas, não deveria ser cobrada a omissão de entradas. Além disso, teria ocorrido o fenômeno jurídico tributário do "bis in idem", na medida em que a cobrança por "responsabilidade solidária", em tese, agregaria a MVA. Alega ainda, que a Autuante inseriu no levantamento quantitativo uma série de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, que foram "pinçados" para a irregular base de cálculos dos itens 02 e 03.

A respeito desses argumentos, observo que o autuado labora em equívocos. Pela descrição dos fatos, enquadramento legal e levantamento fiscal que deram suporte às infrações, não resta a menor dúvida de que o lançamento fiscal limitou-se à cobrança do valor apurado de maior expressão monetária – a omissão de saídas

tributáveis, exclusivamente sobre mercadorias com tributação normal, estampada na infração 01. Ocorre que também se constatou omissões de entradas, apuradas através de levantamento quantitativo de estoques, referente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Vale ressaltar que as infrações 02 e 03 e os respectivos valores apurados estão conforme discriminação a seguir:

- Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 02), conforme art. 10, inciso I, alínea "a", Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V.
- É devido também, 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 e as mercadorias ainda se encontravam em estoque (Infração 03), conforme art. 10, inciso I, alínea "b", Portaria 445/98 e inciso II do art. 353 do RICMS/97.

Portanto, o procedimento da autuante na apuração das irregularidades apontadas no Auto de Infração, encontra-se em absoluta consonância com a legislação que rege a matéria em discussão, inexistindo qualquer dúvida a respeito do acerto e regularidade da autuação.

O terceiro ponto arguido pelo autuado é de que na infração 01 foram incluídos diversos produtos que não são adquiridos na sua forma final, sendo produzidos no estabelecimento autuado a partir das entradas de matérias primas, classificadas em códigos diversos. Isso se aplicaria aos produtos cachorro quente, bolos (tapioca, carimã e aipim), pizzas Atakarejo, pudim Atakarejo e tortas salgadas Atakarejo (limão, camarão e frango), todos fabricados no estabelecimento autuado, não se podendo falar, por exemplo, em "compras" dos mesmos (e sim dos insumos), afetando toda a apuração correspondente.

Na informação fiscal, a autuante esclareceu que de acordo como o anexo "Demonstrativo de Nota Fiscal de Entrada" - Anexo 3, fls. 56 a 81, esses produtos deram entrada no estabelecimento através dos CFOP 1.926 – lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação e 1.202 – devolução de venda de mercadoria. Disse que dessa forma, foi possível fazer o levantamento quantitativo de estoque desses produtos, e que mesmo se tratando de itens produzidos pelo estabelecimento, a alegação não faz sentido, já que não está sendo cobrada omissão de entrada e sim omissão de saída.

Acolho o entendimento da autuante, considerando que conforme descrição do procedimento levado a efeito para contagem física daqueles produtos, apurou-se omissão de saídas, não havendo qualquer repercussão nestas operações, o fato de serem produzidas pelo próprio autuado. Analisando os demonstrativos, fls.56/81, verifico que o contribuinte registrou as entradas dos citados produtos, porém não apresentou nota ou cupom fiscal de saídas referentes aos mesmos. Como não havia registro no livro de Inventário destas mercadorias, caracterizada está a omissão de saídas.

Assim, como o autuado não se desincumbiu de trazer aos autos provas capazes de elidir as acusações que lhe foram imputadas, entendo que a infrações 01, 02 e 03 restaram devidamente caracterizadas.

Quanto ao pedido do impugnante para que as intimações relativas ao presente feito sejam realizadas exclusivamente em nome de seu procurador legalmente constituído, ressalto que nada obsta o atendimento de seu pleito e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes a este processo, para o endereço apontado. Observo, contudo, que o não atendimento da solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência de atos dos processos ao contribuinte, estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

Como se pode inferir da leitura do voto condutor do acórdão acima reproduzido, o órgão julgador a quo afastou a nulidade suscitada, por entenderem que os demonstrativos que instruem o lançamento foram confeccionados em estrita observância à legislação de regência, contém elementos e informações que possibilitam identificar com segurança as infrações cometidas e, por conseguinte, asseguram o exercício do direito de defesa e ao contraditório por parte do autuado.

No mérito, concluíram pela Procedência das exigências ao entendimento de que não se verifica nos autos a tripla exigência arguida na defesa, uma vez que os itens da infração 1 que resultaram em omissões de saídas, não estão sendo cobrados nas infrações 2 e 3, bem assim na coluna específica para a cobrança das infrações 2 e 3, só estão relacionadas mercadorias enquadradas no

regime de substituição tributária que resultaram em omissões de entradas e, afinal, que o imposto reclamado na infração 2 está sendo abatido da infração 3.

Afastaram a alegação de *bis in idem* esclarecendo que o lançamento fiscal limitou-se à cobrança do valor correspondente ao valor apurado de maior expressão monetária, qual seja: a omissão de saídas tributáveis e apenas em relação às mercadorias sujeitas à tributação normal e que as imputações 2 e 3 dizem respeito às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Finalmente, ratificaram o entendimento do preposto acima no sentido de que em relação aos produtos industrializados pelo estabelecimento – bolos, pizza, pudins e tortas salgadas – a contagem física indicou omissão de saídas, e, portanto, a entrada de insumos utilizados na industrialização não ocasionou a repercussão alegada. Explicitou o nobre relator que, ao analisar os demonstrativos, fls. 56/81, constatou que o contribuinte registrou as entradas dos citados produtos, porém não apresentou nota ou cupom fiscal de saídas referentes aos mesmos. Destarte, como não havia registro no livro de Inventário das ditas mercadorias, caracterizada está a omissão de saídas.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário através do qual requer preliminarmente seja reconhecida a nulidade da Decisão de base. Aduz o Recorrente que os membros integrantes da 3ª JJF deixaram de se pronunciar a respeito da “absorção” da omissão de entradas pela omissão de saídas que, no seu entender, consiste no ponto fulcral da discussão. Afirma que apesar do acórdão recorrido afirmar que não houve *bis in idem* em nenhum momento se pronunciou sobre a “absorção” alegada, deixando, portanto, de examinar matéria de direito afeta à lide.

Ainda em sede de preliminar, argui a nulidade do lançamento que sustenta não possuir base de cálculo revestida da necessária segurança já que apurada mediante interpretação ilegal e extensiva dos termos da Portaria nº 445/98. Argumenta que a mencionada norma não autoriza a segregação de mercadorias por tipo de tributação – normal e substituição tributária – para fins de contagem de estoque em exercício fechado, como procedeu à fiscalização, mas, tão somente, a aferição global, devendo ser lançado, na hipótese de constatação de omissão de entradas e saídas, o montante de maior expressão.

No mérito, são duas as razões de apelo arguidas. A primeira envolve a matéria de direito aduzida nas preliminares, relativa a seu turno à adequada interpretação da Portaria nº 445/98 em que se baseou os trabalhos da fiscalização.

No seu entendimento, o lançamento de ofício que teve contra si perpetrado deve, no máximo, ficar limitado ao valor exigido no item do Auto de Infração, sendo totalmente improcedentes os valores exigidos através dos itens 1 e 2.

No seu entendimento, a referida Portaria, que tem fundamento de validade no parágrafo 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, bem assim no artigo 60, inciso III, alínea “a” do RICMS, ao disciplinar os procedimentos que devem ser adotados pelos prepostos fazendários quando da fiscalização de estoques em exercício fechado, estabeleceu sejam adotados os seguintes procedimentos para a hipótese de, após o levantamento das mercadorias movimentadas no exercício, se constatar a existência tanto de omissão de saídas, quanto de omissão de entradas, como se verificou no presente caso:

- I. Se o valor das omissões de saídas for maior do que o da omissão de entradas: neste caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas, acrescido de multa de 70% que absorve o valor da falta de escrituração das entradas;
- II. Se o valor das omissões de entradas for maior que o da omissão de saída deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento de imposto, com base em presunção legal de que a falta de Registro de Entradas de Mercadorias autoriza a conclusão no sentido da ocorrência daquelas operações sem pagamento de imposto.

Assim sendo, conclui que em momento algum a referida norma prevê seja feita a segregação de mercadorias tributadas pelo regime normal e mediante substituição tributária, diante do que é defeso à fiscalização adotar procedimento diverso. Aduz que em se constatando omissões de entradas e saídas no mesmo exercício, o lançamento se dá por presunção, adotando-se, para tanto, o valor de maior expressão monetária não podendo ser admitida a cobrança de imposto a título de omissão de saídas – item 1 – e de entradas – itens 2 e 3 – relativamente ao mesmo exercício, especialmente quando se trata de exercício fechado.

A segunda razão de apelo diz respeito a aspecto de fato relativo ao levantamento de produtos fabricados pelo estabelecimento, tais como bolos, pizza, pudim AtaKarejo e tortas salgadas Atakarejo. Sustenta o Recorrente que, quanto a estes produtos, o máximo que poderia ser exigido num levantamento de estoques seria o ICMS incidente sobre o valor agregado, na medida em que ficou atestado que a baixa dos insumos adquiridos para a industrialização destes se dá com tributação do imposto.

Refuta a afirmação da JJF, no sentido de que existiram entradas de tais produtos advindas de outros estabelecimentos, afirmando que se faz necessário averiguar se tais entradas geraram crédito do imposto, pois, se não ocorreu, a dedução é imperativa. Registra ainda que a tese por ele defendida foi acatada nos autos do PAF originado pelo Auto de Infração nº 269199.032/13-5, onde a própria fiscal autuante excluiu do levantamento os produtos de fabricação própria do seu levantamento.

Requer, afinal, o reconhecimento da procedência parcial do lançamento de modo que este fique restrito ao máximo, o valor de R\$ 10.709,08, correspondente à exigência consubstanciada no item 1 do Auto de Infração, após a exclusão dos produtos por ele fabricados.

Sem Parecer/ da PGE/PROFIS em face do quanto previsto no artigo 136, inciso III, alínea “b” “3” do RPAF.

VOTO VENCIDO (Infrações 2 e 3)

O Recurso é tempestivo pelo que merece ser acolhido. Passo então à apreciação das razões de apelo.

Inicialmente afasto a preliminar de nulidade da Decisão de base arguida pelo sujeito passivo por entender que está enfrentou todas as razões de fato e direito aduzidas na peça defensiva. Notadamente quanto ao fenômeno da absorção, aplicável às hipóteses em que se constatam, num mesmo exercício, omissões de entrada e de saída, assim se pronunciou o relator de Primeira Instância no que foi acompanhado pelos demais membros integrantes da 3^a JJF:

O segundo ponto tratado pelo deficiente é de que não existe base legal para as cobranças dos itens 02 e 03 do Auto de Infração, pois conforme seu entendimento, quando cobrada à omissão de saídas, não deveria ser cobrada a omissão de entradas. Além disso, teria ocorrido o fenômeno jurídico tributário do "bis in idem", na medida em que a cobrança por "responsabilidade solidária", em tese, agregaria a MVA. Alega ainda, que a Autuante inseriu no levantamento quantitativo uma série de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, que foram "pinçados" para a irregular base de cálculos dos itens 02 e 03.

A respeito desses argumentos, observo que o autuado labora em equívocos. Pela descrição dos fatos, enquadramento legal e levantamento fiscal que deram suporte às infrações, não resta a menor dúvida de que o lançamento fiscal limitou-se à cobrança do valor apurado de maior expressão monetária – a omissão de saídas tributáveis, exclusivamente sobre mercadorias com tributação normal, estampada na infração 01. Ocorre que também se constatou omissões de entradas, apuradas através de levantamento quantitativo de estoques, referente a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Grifos meus

Da análise do trecho do acórdão acima reproduzido, verifica-se que a Decisão de piso enfrentou as razões de defesa apresentas pelo então Impugnante, expressando o seu juízo de valor acerca do critério adotado pela fiscalização para proceder ao lançamento de ofício, tendo concluído que no caso dos autos o imposto foi cobrado com base no valor da omissão de maior expressão monetária, qual seja a omissão de saídas.

Independentemente de ser ou não acertada a conclusão a que chegou a 3^a JJF, é inegável que o órgão julgador *a quo* analisou a questão posta à sua apreciação, pelo que não há o que se cogitar de omissão e, porquanto, nulidade do acórdão então proferido.

Rejeito também a preliminar de nulidade do lançamento em razão de suposta insegurança na determinação da base de cálculo do imposto exigido, por estar convicta de que, correta ou não, a sua quantificação encontra-se devida e criteriosamente evidenciada pelos demonstrativos que instruem o Auto de Infração. Tais demonstrativos foram entregues por cópia e em mídia ao autuado que teve oportunidade de apresentar a sua defesa, utilizando-se, inclusive, dos próprios demonstrativos confeccionados pela fiscalização para instruí-la (doc. 935 a 936).

Diante de tais circunstâncias não há como acolher as razões recursais quanto a este particular.

Quanto ao mérito, contudo, entendo que o Recurso Voluntário interposto merece ser Provido Parcialmente. Senão vejamos:

Conforme se infere da análise dos demonstrativos que instruem o Auto de Infração, notadamente os Anexos 1 e 7, fls. 53 e 54 e 119, é possível chegar as seguintes conclusões:

- I. Após proceder à movimentação das mercadorias comercializadas pelo Recorrente no exercício encerrado em 31/12/2009, a fiscalização constatou que em relação à determinada mercadorias listadas no Anexo I houve saídas sem emissão do correspondente documento fiscal e, em relação a outras, aquisição desacobertada deste;
- II. Todas as mercadorias em relação as quais se verificou omissão de saídas possuem código de tributação 1 que indica se tratar de mercadorias tributadas;
- III. Todas as mercadorias em relação às quais se constatou omissão de entradas possuem código de tributação 3 que, por sua vez, diz respeito à mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;
- IV. As omissões de saídas foram quantificadas com base no preço médio das saídas de cada produto e as omissões de entrada com base no preço médio de compra em estrita observância ao que dispõe a Portaria nº 445/98;
- V. Do cotejo entre as duas grandezas apuradas – omissões de saídas e omissões de entrada – a fiscalização procedeu ao lançamento daquela de maior expressão monetária, vale dizer: a relativa à omissão de saídas – item 1 do Auto de Infração;
- VI. Contatando, porém, que aquelas mercadorias para as quais houve apuração de omissão de entrada estavam enquadradas no regime de substituição tributária, procedeu ao lançamento do ICMS devido por solidariedade – item 2 –, bem como a diferença de imposto correspondente à Margem de Valor Agregado – MVA de responsabilidade do Recorrente – item 3.

Defluiu-se ainda dos mencionados Anexos, que dentre as mercadorias objeto do levantamento estão aquelas que o Recorrente sustenta serem fabricadas em seu estabelecimento, quais sejam: pizzas e tortas salgadas da marca Atakarejo, bolos de tapioca, carimã e aipim, quindins, cachorro quente, suco de caju de 300ml e pudins, bem assim que estes produtos apresentam, no exercício fiscalizado, saldos de estoque inicial e final zerados.

Pois bem! Sustenta o Recorrente em síntese que os produtos de fabricação própria devem ser excluídos do levantamento em razão de não ser a eles aplicável o mesmo roteiro de levantamento utilizado para as mercadorias objeto de revenda.

Argumenta ademais que, tratando-se de levantamento de estoque em exercício fechado, uma vez verificada omissões de entrada e de saídas num mesmo exercício, o procedimento correto seria lançar apenas o imposto em relação àquela infração que apresentou maior expressão monetária, no presente caso, a omissão de saídas.

Nestes termos, são improcedentes as exigências de que tratam os itens 2 e 3 do Auto de Infração,

em vista do quanto disposto no inciso I do artigo 13 da Portaria nº 445/98, que prevê de forma expressa que a exigência correspondente à omissão de saídas, nesta hipótese, absorve a penalidade decorrente das omissões de entrada.

De fato, assiste razão ao Recorrente. Contrariamente ao consignado no acórdão recorrido, as mercadorias listadas nos Anexos 7 e 8 que subsidiam a exigência do imposto devido por solidariedade – item 2 – e aquele devido em função da aplicação do MVA – item 3 são as mesmas que compuseram o Anexo I, cuja movimentação evidencia omissões de entrada.

A situação vivenciada nos presentes autos encontra-se regulada pelo artigo 12 e seguintes da Portaria nº 445/98, cujas disposições transcrevo a seguir:

Art. 12 – Detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão de entradas como de saídas, a análise dos elementos e a adoção das providências fiscais recomendáveis nessas circunstâncias deverão ter em vista as disposições formuladas nos artigos anteriores desta Portaria.

Art. 13 – No caso de existência tanto de omissões de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

I – O valor da omissão de saídas é maior do que a omissão de entradas: neste caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS, art. 60, II “a” e §1º) com multa correspondente (70%) que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;
....OMISSIS

Aplicando as disposições do artigo 13 à hipótese dos autos tem-se que, uma vez realizada a movimentação dos estoques do Recorrente no exercício de 2009 e tendo esta evidenciado a ocorrência das duas situações – omissões de entrada e saída – deveria a fiscalização, como de fato fez, proceder ao lançamento da parcela do imposto correspondente à omissão de maior expressão monetária, no caso, a de saídas, acrescido de multa correspondente a 70%, mas apenas isto!

Isto porque, conforme expressamente previsto no texto da norma, a exigência do imposto incidente sobre as saídas omitidas absorve a penalidade que seria aplicável à falta de escrituração das entradas, sendo desnecessária a exigência de quaisquer outros valores.

Em se tratando de auditoria de estoque em exercício fechado e considerando que o resultado da movimentação das mercadorias sujeitas à substituição tributária compôs o Anexo I servindo de comparação com a movimentação das demais mercadorias em que se verificou omissão de saídas, não há o que se cogitar de adoção dos procedimentos previstos dos artigos 10 e 15 da mesma Portaria, por que estes são aplicáveis tão somente às hipóteses de levantamento quantitativo em exercício aberto, onde é possível aferir a permanência ou não em estoque das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato que dá ensejo à exigência do imposto devido por solidariedade, bem assim o de responsabilidade própria, incidente sobre o valor agregado.

Ante ao exposto, entendo que a Decisão de piso merece ser reformada de modo que as exigências consubstanciadas nos itens 2 e 3 sejam afastadas por que realizadas em desacordo com a legislação de regência.

O mesmo não acontece, entretanto, em relação ao pleito de ajuste no Anexo 1, consistente na exclusão do levantamento dos produtos de fabricação própria do estabelecimento (pizzas e tortas salgadas da marca Atakarejo, bolos de tapioca, carimã e aipim, quindins, cachorro quente, suco de caju de 300 ml e pudins).

Sustenta o Recorrente que em relação a estes produtos não há o que se cogitar de compras de mercadorias, já que aqui haveria de se falar em aquisição de insumos utilizados na industrialização. Por esta razão o roteiro de aferição das omissões adotado pela fiscalização seria inadequado.

Da análise dos Anexos 1 a 6, verifica-se com especial clareza que a movimentação destes produtos foi realizada a partir das respectivas entradas dos destes, escrituradas sob o CFOP 1.926 e 1.202. O primeiro CFOP destina-se à movimentação interna dos estoques decorrente de formação

de kit de mercadorias ou de sua desagregação e o segundo ao registro das devoluções de produtos efetuados por terceiros.

Diante de tal situação fática, conclui-se que o tratamento fiscal conferido pelo Recorrente para a movimentação interna destes produtos foi aquele utilizado pelos estabelecimentos comerciais quando para fins de formação de Kit's de produtos a serem revendido. Nestas situações os ingredientes utilizados na fabricação dos referidos produtos comestíveis – que na indústria seriam tratados como insumos, registrados sob o CFOP 1.101, 2.101 ou 3.101 – deram saída dos respectivos estoques sob o CFOP 5.926. Assim sendo, não há o que se cogitar de tratamento diferenciado para tais mercadorias que, embora sejam de fabricação própria, são tratadas fisicamente pelo recorrente como destinadas à revenda.

Nestes termos, entendo não merecer serem acolhidas as razões de apelo apresentadas pelo Recorrente quanto a este particular.

Diante do quanto expêndido, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, reformando parcialmente o acórdão recorrido para Manter Integralmente a exigência consubstanciada no item 1 do Auto de Infração e julgar IMPROCEDENTES as exigências a que se referem os itens 2 e 3.

VOTO VENCEDOR (Infrações 2 e 3)

Em que pese os fundamentos apresentados pela i. Relatora acolhendo a alegação do recorrente de que não existe base legal para se exigir o ICMS relativo às infrações 2 e 3, concomitante com a infração 1, em vista do disposto no art. 13, I, da Portaria nº 445/98 RICMS, c/c o art. 60, II, "a" e §1º do RICMS/97, que segundo entendeu, prevê que a exigência correspondente à omissão de saídas, absorve a penalidade decorrente das omissões de entrada. Divirjo deste posicionamento, conforme passo a expor.

É correta a afirmação de que os artigos 12 e 13 da Portaria nº 445/98 prevêem que apurado omissão de entrada e de saída, e sendo o "valor da omissão de saídas é maior do que a omissão de entradas: neste caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas (RICMS, art. 60, II "a" e §1º) com multa correspondente (70%) que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas".

Esta situação se aplica quando apurado infrações de omissão de saída em levantamento quantitativo de estoque (prevista no art. 42, III, "g" da Lei nº 7.014/96), que absorve multa aplicada em infração decorrente de falta de registro de entrada (prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96).

Entretanto, esta não é a situação em questão neste processo. Pela análise dos seus elementos, constato que o demonstrativo às fls. 53 e 54 indicam:

- a) Relação de mercadorias com **tributação normal** (situação 1) que foi apurado omissão de saída apurando base de cálculo de R\$121.232,86, que contemplado as operações com redução de base de cálculo (leite – 7%); tributadas em 27% (vinho, filtrado, espumante); e dos submetidos a alíquota de 17% (demais) resultou em valor exigido de R\$18.169,50 (infração 1);
- b) Relação de mercadorias **submetidas ao regime de substituição tributária** (situação 3), tendo apurado omissão de entrada com base de cálculo de R\$89.708,13 e aplicado alíquota de 17% e 27% (Whisky – fl. 120) resultou em valor exigido de R\$15.477,10 (infração 2) e devido por antecipação de R\$2.982,96 (Infração 3).
- c) O valor do ICMS exigido na infração 2, devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), foi deduzido como crédito fiscal do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97.

Pelo exposto, conforme apreciado na Decisão da Primeira Instância, o imposto exigido na infração 1, decorre de apuração de omissão de saída de mercadorias submetidas ao **regime normal de tributação** (art. 13, I da Portaria nº 455/98), que configura saída de mercadorias sem emissão de documento fiscal.

Já o ICMS exigido nas infrações 2 e 3, refere-se a omissão de entrada de mercadorias submetidas ao **regime de substituição tributária**, cuja omissão de entrada ensejou exigência do ICMS devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário (art. 10, I da Portaria nº 455/98) e devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (art. 10, I, "b" da Portaria nº 445/98).

Portanto, neste processo não ocorreu situação que se enquadre na previsão contida no art. 13, I da Portaria nº 455/98, como afirmado, ou seja, omissão de entradas e de saídas de mercadorias submetidas ao **regime de tributação normal**, que ensejaria exigência apenas de omissão de saída (se maior que ao da entrada, vedando aplicação de multa pela omissão de entrada) ou de exigência de ICMS correspondente às operações de saídas anteriores realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais, (presunção prevista no RICMS/97, art. 2º, § 3º).

Assim sendo, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão de piso.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 274068.0014/13-0, lavrado contra **ATAKAREJO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS E BEBIDAS EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$36.629,56**, acrescido das multas de 70% sobre R\$33.646,60 e 60% sobre R\$2.982,96, previstas no art. 42, incisos III e II, "a", da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

VOTO VENCEDOR (Infrações 2 e 3) – Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Infrações 2 e 3) – Conselheiros(as): Rosany Nunes de Mello Nascimento, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de julho de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ROSANY NUNES DE MELLO NASCIMENTO – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Infrações 2 e 3)

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – VOTO VENCEDOR
(Infrações 2 e 3)

MARIA HELENA DE MENDONÇA CRUZ – REPR. DA PGE/PROFIS