

**PROCESSO** - A. I. N° 274068.0007/15-0  
**RECORRENTE** - ATAKAREJO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0012-04/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 15/06/2018

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

### ACÓRDÃO CJF N° 0099-11/18

**EMENTA.** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. A) OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. Infração caracterizada. b) LANÇAMENTO DO IMPOSTO POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatando-se diferenças de entradas através de levantamento quantitativo, é devido o pagamento do imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadorias recebidas de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Infrações não elididas. Acusações mantidas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão de piso que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 19/06/2015, o qual exige ICMS no valor histórico de R\$962.499,04, acrescido das multas de 60% e 100%, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas:

**1.04.05.02-** *Falta de recolhimento do imposto relativo a 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 omitida, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. no exercícios de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$603.613,33, acrescido da multa de 100%;*

**2.04.05.08-** *Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$191.969,12, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2010. Aplicada multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.*

**3. 04.05.09-** *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, no valor de R\$166.916,59, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado de 2010. Aplicada multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II,*

alínea "d" da Lei nº 7.014/96.

Após a devida instrução processual, a referida Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência, por unanimidade, pelos seguintes termos abaixo colacionados:

**VOTO**

*O Auto de Infração imputa ao autuado o cometimento de três infrações, tendo este se insurgido contra o lançamento, onde, inicialmente, argui a nulidade do Auto de Infração por entender que não existem elementos suficientes para determinar com segurança a infração, em razão da fiscalização ter considerado todas ocorrências no último dia do exercício , quando deveria ter sido mês a mês.*

*Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração pois todas as infrações foram decorrentes de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado. Isto significa dizer que foi levado em consideração às quantidades dos estoques iniciais e finais informados no livro Registro de Inventário.*

*Isto posto, verifico que a escrituração do referido livro é de responsabilidade da própria empresa e à época dos fatos geradores obedecia às determinações contidas no art. 330 do RICMS/BA, que transcrevo.*

*Art. 330. O livro Registro de Inventário, modelo 7 (Anexo 46), destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço “*

*Da leitura do citado dispositivo constato que as quantidades inseridas no questionado livro, são aquelas existentes no estoque da empresa na data do balanço. De acordo com as normas contábeis o balanço é uma demonstração contábil que reflete a situação patrimonial e financeira da empresa em determinada data, geralmente coincidente com o último dia no ano calendário, ou seja, 31 de dezembro. No caso em questão observo que esta foi a data em que a empresa optou em inventariar as quantidades das mercadorias existentes em seu estoque, conforme se verifica nas cópias do livro Registro de Inventário anexado às fl. 91/119. Assim, a fiscalização não teria outra alternativa a não ser efetuar o levantamento quantitativo anualmente e consequentemente considerar a data de ocorrência das omissões apuradas no último dia do ano, como inserido no Auto de Infração.*

*Ademais, observo que as acusações estão postas de maneira clara e devidamente demonstradas de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram entregues ao autuado, mediante recibo, lhe possibilitando os mais amplos meios de defesa. Com isso, vejo que foram seguidas todas as normas estabelecidas pelo Art. 39 do RPAF/BA, razão pela qual ultrapassou as arguições de nulidade e, consequentemente, passo ao exame do mérito.*

*Todas as infrações tratam de levantamento quantitativo de estoque em um único exercício, no caso 2010, razão pela qual as analisarei conjuntamente.*

*Em sua defesa o autuado alegou, em síntese que: a) em relação a infração 01, antes do início da ação fiscal já havia realizado denúncia espontânea, bem como o parcelamento no valor de R\$523.922,89. Que o valor devido é de R\$29.612,45, conforme demonstrativo que elaborou e anexou em mídia eletrônica; b) em relação às infrações 02 e 03 entende que a infração 01, já reconhecida através da denúncia espontânea, engloba tanto as supostas omissões de entrada e saída no exercício de 2010 e que o procedimento correto da fiscalização seria o previsto no art. 13, inciso I, da Portaria 445/98. Entende que a metodologia utilizada nas infrações 02 e 03 somente poderia ter sido realizada caso se tratasse de exercício aberto conforme previsto no art. 15 da citada Portaria.*

*Primeiramente observo que apesar de constar os totais das omissões de entradas e saídas de ambos os tipos de mercadorias ( tributadas normalmente e enquadradas no regime de substituição tributária) nos valores de R\$1.227.386,22 e R\$5.160.388,74, respectivamente, na infração 01 somente foi objeto de exigência as omissões de saídas das mercadorias tributadas normalmente pois o imposto devido de cada mercadoria naquelas condições foi calculado individualmente através da aplicação da alíquota correspondente sobre cada omissão de saída, resultando no total de R\$603.613,33, conforme verifica-se à fl. 33. Portanto, diferentemente do entendido pelo sujeito passivo não se trata da situação prevista no art.13 da Portaria 445, pois aquele dispositivo diz respeito as situações em que ocorra tanto omissão de entradas e saídas de mercadorias sujeitas a tributação normal, o que não foi o caso pois como esclarecido as omissões de entradas foram exclusivamente de mercadorias sujeitas à substituição tributária e é objeto de exigência nas infrações 02 e 03. Portanto, a infração 01 diz respeito exclusivamente à omissão de saídas de mercadorias tributadas normalmente.*

*Por outro lado, a mesma Portaria estabelece tratamento diferenciado em relação as mercadorias sujeitas à antecipação tributária, exigindo em relação às omissões de entradas o disposto no art. 10, inciso I a seguir transscrito:*

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição*

tributária:

I – se a mercadoria ainda estiver em fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:

1-a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (art. 60,II, “b”);

b) 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, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS)(&, art. 915, II, “d”).

Assim, a fiscalização corretamente calculou o ICMS conforme acima explicitado, isto é, por responsabilidade solidária (infração 02) e por antecipação (infração 03).

Diante das considerações acima, entendo que os cálculo para apuração do ICMS devido das infrações 01, 02 e 03 foram efetuados de acordo com o determinado na Portaria 445/98 que regulamenta os procedimentos referentes aos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

No que diz respeito ao pedido do contribuinte de abater na infração 01 o valor recolhido através de denúncia espontânea realizado antes do inicio da ação fiscal no valor de R\$523.922,89, deixo de acatá-lo pois conforme se verifica no documento que formalizou a mesma, fl. 161 verifico que se trata de confissão de dívida relativa a infração registrada sob o código 02.01.01, e refere-se a falta de recolhimento do ICMS, no prazo regulamentar, ou seja, imposto declarado pelo próprio contribuinte em seus livros fiscais e não recolhido, enquanto que a irregularidade da infração 01 diz respeito a saídas sem emissão dos respectivos documentos fiscais, portanto, operações não registradas nos livros fiscais. Ademais, observo que o sujeito passivo foi intimado para que apresentasse os demonstrativos analíticos que compuseram os valores da denúncia espontânea, porém não foi atendido. Assim prevalece os dados confessados pelo próprio autuado e como dito anteriormente refere-se a imposto declarado e não recolhido, não podendo ser considerado neste Auto de Infração.

Quanto aos valores apontados na mídia anexada na defesa, referente à infração 01, a autuante na Informação Fiscal, após confronto entre o levantamento por ela elaborado constatou que as divergências se restringiam aos seguintes itens:

1.item 707398 - ERVILHA QUERO TP 200GR , consta no anexo 1, folhas 30, o valor unitário de 47,23. Segundo a impugnante: "o preço médio do inventário incorreto. preço normal R\$ 0,78 / un". Esclarece que consta no inventario, folhas 109, o mesmo preço lançado no anexo 1 que é de R\$47,23.

Acato este entendimento pois de acordo com o demonstrativo de fl.30 no período fiscalizado não houve saídas através de documentos fiscais, nem estoque final. Neste caso , já que foi apurado omissão de saídas, deve ser utilizado o custo médio unitário constante no estoque inicial, registrado no livro Registro de Inventário do exercício de 2009, que no caso foi R\$47,23.

2. item 108249 e 834940 - \*LEITE PO ITAMBE INTEG SC, e item 321.426 - LEITE CONDENSADO ITAMBE LT 395GR a defendant alega que houve erro em duplicidade nas entradas e saídas. A autuante esclareceu que a empresa mudou o sistema no decorrer do exercício e passou a ter mais de um código para o mesmo item e esta situação foi considerada na fiscalização.

Efetivamente verifico que de acordo com o documento de fl. 19 “relação de códigos com a mesma descrição “ estas situações foram consideradas ao ser efetuado o agrupamento dos itens das espécies de mercadorias afins, conforme previsto no item III do art. 3º da Portaria 445.

Ante ao acima exposto, entendo que as infrações 01, 02 e 03 restaram caracterizadas.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso pelos seguintes fundamentos:

Quanto à infração 1, alega que, antes do inicio da ação fiscal, já havia realizado a sua denúncia espontânea, bem como o parcelamento, em anexo, no valor de R\$523.922,89.

Aduz que a presente infração deveria conter apenas a quantia de R\$79.690,44, relativo a diferença entre os R\$603.613,33 da presente infração e os R\$523.922,89, já reconhecidos na denúncia

espontânea.

Informa que tal pleito não foi acatado pela junta por duas razões: a) o código está com a identificação 02.01.01 e b) a Recorrente não apresentou o demonstrativo analítico que compõem o valor da denúncia espontânea.

Desta forma, a recorrente anexa uma mídia contendo o demonstrativo analítico das mercadorias que compuseram a denúncia espontânea, a fim de evitar a ocorrência de “bis in idem”, já que se a infração em questão vier a ser julgada procedente, estar-se-á inevitavelmente cobrando o mesmo imposto duas vezes.

Assim, requer o confrontamento entre os anexos juntados pela autuante e a planilha anexada para que assim possa ser identificado e confirmado que grande parte das mercadorias que estão tendo seu ICMS cobrado já tiveram o seu imposto devidamente recolhido no momento da denúncia espontânea.

Quanto ao código 02.01.01, informa que a numeração foi colocada pela própria SEFAZ no momento da formalização da denúncia espontânea, de modo que, se houve equívoco o mesmo não pode ser atribuído à recorrente, e mesmo que se admitisse o equívoco, tal fato não poderia resultar no não reconhecimento do pagamento realizado pelo Contribuinte espontaneamente.

Quanto ao valor remanescente de R\$79.690,44, afirma que a planilha elaborada pelo autuante esta com valores distorcidos. Assim, anexa mídia contendo a revisão realizada pela sua contabilidade, onde constam os reais valores das mercadorias, que ao todo deram uma diferença de aproximadamente R\$50.000,00 reais, abaixo da diferença apontada.

No concernente às infrações 2 e 3, reconhece que se trata de mercadorias sujeitas à substituição tributária. Considerando que a fiscalização identificou operações envolvendo tanto omissões de entrada como de saídas, afirma que o levantamento deveria ter sido conjunto, ou seja, somando-se e reduzindo-se em conjunto as mercadorias independentemente do regime de tributação de mercadorias.

Assim, entende que o roteiro de autuação a ser aplicado seria apenas aquele relativo às “omissões tanto de entradas como de saídas”, no caso os dispositivos da Seção IV, art. 12º ao art. 15º da Portaria nº 445/98, sendo impertinente amparar a autuação em dispositivos diversos, sendo injustificável, por exemplo, ter sido citado o art. 10 da referida Portaria para concluir pela legalidade do procedimento, pois tal art. 10 deveria ser utilizado se houvesse apenas “omissões de entradas”.

Deste modo, alega que o autuante não poderia aplicar o art. 10 da Portaria nº 445/98 separando do levantamento mercadorias de regime de tributação normal e de substituição tributária, sendo aplicável o art. 13 da Referida Portaria.

Vislumbra, inclusive, que da leitura do supracitado artigo o procedimento foi devidamente realizado, e que no presente caso, se deu através da infração 1, conforme se pode visualizar no Auto de Infração anexo, sendo que a recorrente já promoveu seu pagamento integral. Ademais, em tal Seção IV, art. 12º ao 15º, que são dispositivos específicos para a hipótese de “omissões tanto de entradas como de saídas” não há qualquer sinalização para separação das mercadorias de substituição tributária do levantamento.

Transcreve trecho do voto vencido proferido pela conselheira Rosany Nunes de Mello Nascimento, Acórdão Nº 0230-11/14, bem como Acórdão JJF Nº 0305-02/11 e 0098-04/10.

Assim, entende que devem ser declaradas nulas as infrações 2 e 3, já que elas não tem embasamento legal previsto na Portaria nº 445/98, editadas, registre-se, pelo próprio Estado da Bahia.

Por fim, pugna pelo provimento do Recurso Voluntário, a fim de se reconhecer:

a) A improcedência da infração 1, tendo em vista que o ICMS cobrado já foi quase que

integralmente recolhido quando da realização da denúncia espontânea, mais precisamente a quantia de R\$523.992,89, conforme descrito no demonstrativo em anexo, ajustando-se o valor remanescente, e;

- b) A improcedência ou nulidade das infrações 2 e 3, em razão do desrespeito às normas expressamente previstas na Portaria nº 445/98.

Em Parecer exarado pela i. Procuradora Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, a mesma entendeu pelo improviso do Recurso Voluntário, uma vez que não há identidade entre a infração consubstanciada na Denúncia Espontânea nº 6000000138/13-7 e aquela imputada ao sujeito passivo por conduto do Auto de Infração;

Afirma que agiu certo a autoridade autuante ao apurar a falta de recolhimento do imposto relativo às infrações 2 e 3, consoante disposto nas alíneas “a” e “b”, do inciso I, do art. 10 da Portaria nº 445/98, uma vez que, em tais hipóteses, não ocorreria omissão de entradas e de saídas de mercadorias submetidas ao regime de normal tributação, preconizada no art. 13, inciso I da referida Portaria, mas sim restou caracterizada omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ensejando a exigência do ICMS devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, bem como devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Em manifestação, o recorrente, no intuito de comprovar a identidade da denúncia espontânea com a autuação, colacionou: i) planilha impressa da composição dos itens que compuseram a referida denúncia, revelando a precisa sintonia entre as omissões de saídas identificadas na autuação e aquelas confessadas em 2013 e ii) cópia das DMAs transmitidas no período, de forma a comprovar inexistirem declarações sem o correspondente pagamento do imposto, especialmente para atestar que o erro de preenchimento contido na descrição da denúncia espontânea não pode suplantar a realidade, pois a confissão (em 2013) envolveu idêntica omissão de saída das mesmas mercadorias em 2010, após revisão interna promovida.

Ademais, registra que, como o Auto de Infração identificou omissões de outras mercadorias, o que justificou o lançamento de R\$ 603.613,33 – superior ao valor reconhecido de R\$525.329,50, a recorrente providenciou o recolhimento da diferença, como se infere da fl. 187/188. Todavia, como a diferença entre R\$603.613,33 e R\$525.329,50 corresponde a R\$80.283,83, e o novo valor reconhecido foi de R\$79.690,45, havendo ainda a diferença de R\$593,38 a complementar para extinguir a infração 1.

Quanto às infrações 2 e 3, renova os fundamentos recursais, informando que, admitir a permanência das infrações 2 e 3 seria deslocar a tipificação da autuação para o art. 15 da multimentonada Portaria, o que não seria possível, pois naquela hipótese legal a previsão seria para o levantamento quantitativo em exercício aberto, o que não foi o caso, pois é indubioso que o auto foi lançado em 2015 envolvendo 2010.

Em Sessão de Julgamento realizada em 30/05/2017, o processo foi convertido em diligência ao autuante para que este:

1. Verificasse se as mercadorias listadas no demonstrativo juntado aos autos pelo Contribuinte na mídia CD à fl. 240 e colacionada através de petição, são as mesmas lançadas no demonstrativo da infração 01, bem como comparar os valores dos preços médios e quantitativo de cada mercadoria.
2. Cotejasse os valores do imposto apontado nas DMA's do período fiscalizado e os efetivamente recolhidos junto à SEFAZ, apontando eventuais diferenças em aberto, devido a falta ou pagamento a menor do imposto, elaborando novo demonstrativo com eventuais diferenças de valores, mês a mês.

Em resposta a diligência solicitada, a autuante concluiu que “é possível que a denúncia espontânea se refira a situação do inciso V do art. 100 do RICMS/97, porém não existe garantia de

*que a planilha apresentada pela defendant se refira a respectiva denúncia espontânea. A suposta prova material para ser valida, tem de ser incontestável. A planilha apresentada pela recorrente é inconsistente. Como a planilha tem fortes indícios de que foi copiada do anexo da infração 01, conforme exposto no item 1 deste parecer, sugiro o indeferimento do recurso”.*

Em manifestação, o recorrente registra que a auditora não se ateve a opinar em seu parecer somente o que lhe havia sido requerido na diligência, pois ficou a todo momento levantando suspeita de que o recorrente teria copiado o anexo da infração 1, causando um tumulto nessa fase processual onde se está buscando a clareza dos fatos, a fim de evitar prejuízos ao Recorrente que sempre honrou e continua honrando com as obrigações junto ao Fisco.

Aduz que a imprecisão do lançamento se tornou evidente com a inexistência de conexão entre os fundamentos expostos na resposta à diligencia e a conclusão da autuante ao afirmar “*como a planilha tem fortes indícios de que foi copiada do anexo da infração 1, conforme exposto no item 1 deste parecer, sugiro o indeferimento do recurso*”.

Informa que há incoerência nos dizeres da autuante, uma vez que ao mesmo tempo em que ela alega que a planilha apresentada se refere a uma cópia do anexo da infração 01, ela afirma que a) existem itens na planilha do recorrente que não estão no anexo da infração 01 e b) existem itens no anexo da infração 1 que não estão na planilha do recorrente, e os lista também.

Assim, entende que não há que se falar em cópia, vez que, em caso contrário, todos os itens iriam convergir para a mesma informação quantitativa e qualitativa. Contudo, a realidade fática permeia que além da existência de itens na planilha apresentada, os quais inexistem no anexo da infração 1, ainda há produtos coincidentes entre ambos, entretanto, com quantidades divergentes, uma vez que, tais incongruências só reafirmam que as informações apresentadas pelo recorrente são fidedignas, oriundas de minucioso levantamento, e não mera cópia do auto.

Deste modo, entende pela nulidade do auto com base no art. 18, IV do RPAF/99, citando trecho do Acórdão nº 0324-11/09. Ademais, apresenta o art. 112 do CTN entendendo pela sua aplicação para que se considere a denunciação espontânea em relação à infração 1.

Por fim, requer que o valor de R\$523.922,88 seja atenuado da infração 1 e, eventualmente, seja atenuado o montante de R\$465.759,66 que fora encontrado pela própria autuante, como se pode observar no anexo 09 do parecer exarado. Por fim, seja reconhecido o direito à compensação da diferença existente em relação ao montante de R\$523.922,88 que fora recolhido, tendo em vista que segundo a própria autuante não foi encontrada nenhuma divergência entre o valor devido e o recolhido, após a análise do LRA.

Em Parecer, da lavra do i Procurador José Augusto Martins Júnior, o mesmo entendeu que, de acordo com o lastro probatório acostado, deve-se anuir em todos os termos as conclusões encetadas na manifestação técnica em destaque, que apontam no sentido de não produção de prova pelo não acolhimento do abatimento da infração 01 de suposta denúncia espontânea praticada pelo recorrente, uma vez que, resta claro, que o arrependimento eficaz deu-se em relação às operações escrituradas nos livros fiscais, mas não pagas.

Aponta que a infração 01 se refere a operações praticadas sem a emissão do respectivo documento fiscal e, por conseguinte, escrituração nos livros fiscais próprios, ou seja, dum descumprimento de obrigação principal e, outrossim, dum descumprimento de obrigação acessória.

Assim, entende que a denunciação espontânea, conforme art. 138 do CTN, só se justificaria pela emissão dos documentos fiscais, sendo, a partir disto, verificável o imposto devido.

Deste modo, afirma o i. Procurador que, caberia ao recorrente para se amoldar aos ditames do art. 138 do CTN, cumprir a obrigação acessória de emissão do documento fiscal para dar amparo à própria existência real da operação, sendo que no levantamento de omissões as operações criadas artificialmente por uma presunção legal, sendo possível, possibilitar o exercício da não-

cumulatividade.

Atesta, inclusive, que o STJ consolidou sua posição no sentido de que apesar não se exclui a multa moratória e não se aplica o benefício da denúncia espontânea às responsabilidades acessórias autônomas, quando não houver vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, o que não é o caso dos autos, referente à operações sem emissão de documento fiscal.

Finaliza seu entendimento com os seguintes dizeres: a denúncia espontânea só se perfectibiliza com a emissão dos documentos fiscais, dando existência formal às operações, e, ato contínuo, pagamento da obrigação principal.

Em Sessão de Julgamento realizada em 23 de novembro de 2017, esta 1ª CJF, após o contador do estabelecimento autuando informar que a empresa exercia atividade de venda no atacado em área conexa com o estabelecimento que promovia vendas no varejo e tinha dificuldades em exercer controle dos estoques; e que o estabelecimento autuado encerrou as atividades no final de 2010, contratando uma empresa de auditoria independente em 2013 para realizar um trabalho de avaliação dos estoques, cujo resultado culminou em relatório que deu suporte a Denúncia Espontânea em 25/09/2013 (fl. 157), foi solicitada diligência à autuante para adoção das seguintes providências:

1. intimar o estabelecimento autuado para apresentar o (i) contrato formulado com a empresa de auditoria independente; (ii) apresentar o parecer da empresa de auditoria com relação a auditoria de estoques, inclusive de demonstrativo que identifique inconsistências entre os estoques físicos e contábeis;
2. intimar o sujeito passivo para apresentar livro Diário/Razão no qual indique os lançamentos relativos aos ajustes escriturados pertinente aos ajustes de estoques com base em parecer da empresa de auditoria independente (Despesa tributária e receita correspondente que não foi contabilizada tempestivamente).

A empresa recorrente (fls. 382/383) colaciona aos autos Relatório de Recomendações elaborado pela empresa de auditoria *Pricewaterhousecoopers*, feito em 2012, e que resultou no trabalho de correção/ajuste do estoque, com realização da denúncia espontânea.

Aponta que em tal documento, consta no item 29, a fundamentação para “*proceder à análise das divergências observadas nos procedimentos de movimentação dos estoques nas datas de inventários físico e posição*”, o que foi feito pela Contabilidade da própria empresa e resultou no valor reconhecido e pago.

Em resposta, a auditora informou que as informações apresentadas não atendem ao que determina a diligência e que o auto se refere ao ano de 2010 e o relatório apresentado é baseado no balanço patrimonial de 2011.

Em manifestação (fls. 405/406), a recorrente afirma que não assiste razão a i. Auditora, visto que anexou aos autos o arquivo que lhe foi enviado à época pela empresa de auditoria com a recomendação para “*proceder à análise das divergências observadas nos procedimentos de movimentação dos estoques nas datas de inventários físico e posição*”, o que foi feito pela contabilidade da própria empresa e resultou no valor reconhecido e pago.

Ressalta, ainda, que a auditora permanece sem apontar nenhuma outra quantia que fosse capaz de suprir os débitos reconhecidos por meio da denúncia espontânea, motivo pelo qual fica claro, que se tratam das mesmas mercadorias objeto do trabalho de revisão.

Aborda que, tendo a recorrente fornecido mais um elemento que comprova o trabalho de revisão e auditoria de seu estoque, no caso a recomendação pela empresa *Pricewaterhousecoopers*, confia e requer:

1. O reconhecimento de que o montante de R\$523.922,88, recolhido na denúncia espontânea realizada à época, tem correlação com o imposto cobrado na infração 1 do Auto de Infração

em questão, sob pena de caracterizar “*bis in idem*”;

2. *Eventualmente* requer a atenuação da infração 1 no montante de R\$465.759,66, já que fora encontrado pela própria i. Autuante;
3. Na remota hipótese de não se implementar o abatimento, que seja reconhecido o direito à compensação da diferença existente em relação ao montante de R\$523.922,88 que fora recolhido, tendo em vista que segundo a própria autuante não foi encontrada nenhuma divergência entre o valor devido e o recolhido, após a análise do livro de Registro de Apuração.

Em Sessão de Julgamento realizada em 27/04/2018, a Conselheira Maria Auxiliadora declarou-se impedida por ter participado do julgamento de primeiro grau, motivo pelo qual não participou da votação em segunda instância.

## VOTO

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, o qual imputa ao recorrente o cometimento de três infrações.

Informo inicialmente a necessidade de narrar os acontecimentos ocorridos nesta infração para proferir um voto mais didático.

Quanto a infração 1, esta trata de *falta de recolhimento do imposto relativo a 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 omitida, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis, no exercícios de 2010.*

Em sede de defesa inicial, a recorrente informou que grande parte das mercadorias constantes nesta infração foi objeto de denúncia espontânea, realizada em 2013 pela empresa autuada, no valor de R\$523.922,89.

Ocorre que duas inconsistências apontadas pela autuante na informação fiscal fundamentaram o entendimento da junta pela desconsideração da denúncia espontânea apresentada: (i) o código da denúncia é 02.01.01 (deixou de recolher ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros próprios), sendo que a autuação é referente ao código 04.05.02 (falta de recolhimento de imposto referente a omissão de saídas de mercadorias); (ii) não apresentação dos itens referentes à referida denúncia.

Em segunda instância, foi exarado opinativo pela i. Procuradora Dra. Paula Morris Matos, a qual também entendeu pela improcedência da consideração da denúncia espontânea apresentada.

Neste passo, esta 1ª CJF converteu o feito em diligência, oportunizando à recorrente apresentar prova de que tais itens, de fato, estavam relacionados a denúncia apresentada. Em manifestação arrolada, a recorrente apresentou planilha impressa da composição dos itens que compuseram a referida denúncia, bem como cópia das DMA's transmitidas no período, no intuito de comprovar que inexistiram declarações sem o correspondente pagamento do imposto (fls. 251/268).

Em resposta a diligência, fazendo o cotejamento da autuação com a planilha apresentada pelo contribuinte, a fiscal autuante chegou à conclusão de que possivelmente a planilha apresentada foi uma cópia da do anexo da infração 1, eis que:

- a) Em relação aos preços médios dos itens em comum, foram encontradas igualdades com exceção do item 707.398 – ERVILHA QUERO TP 200GR. Todavia, para a autuante, isso não quer dizer que a planilha apresentada está correta. Pelo contrário. Na omissão de saída maior que a entrada apurada mediante Levantamento Quantitativo de estoque (LQE) por espécie de

mercadorias em exercício fechado, o preço unitário é quantificado pelo valor da venda. No inciso V do art. 100 do RICMS/97, o preço unitário é quantificado pelo valor da entrada mais recente. O preço unitário aplicado pelo contribuinte é geralmente o prelo médio da saída. Para os itens 707.411- ERVILHA E MILHO QUERO TP 200 GR, 709.107 – EXTRATO TOMATE ELEFANTE TP 1,1 GR, 146.654 – EXTRATO TOMATE EXTRATOMATO ARISCO 1100 GR E 857.123 – MOLHO PRONTO QUERO TRAD SCH 340 GR foi aplicado o preço do estoque inicial mais a MVA – PEI. Para os itens 111.198 – ATUM RALADO BEIRA MAR OLEO 170 GR, 707.404 – MILHO VERDE QUERO TP 200 GR E 233.248 – PAPEL HIG PERSONAL FD NEUTRO 4 o preço aplicado foi o preço médio de entrada mais MVA – PME. Ou seja, a impugnante não considerou o preço médio de entrada mais recente, já que, ao colocar o critério para valorizar o preço unitário igual ao da omissão de mercadoria em levantamento quantitativo de estoque, ficou demonstrado que a recorrente copiou os dados do anexo 01.

- b) A recorrente incluiu a redução da base de cálculo do mesmo modo constante no anexo da infração 01. Observa a fiscal autuante que no DEMONSTRATIVO DAÚLTIMA ENTRADA – ANEXO 10 – DILIGÊNCIA, só o item 964227 – MARGARINA DELINE VEG MVD1B foi creditado com redução da base de cálculo. Aponta que a defendant tem que estornar o imposto creditado, portanto não pode aplicar a redução da base de cálculo caso tenha se creditado integralmente.
- c) Outro ponto de indício de cópia aventado foi a falta de vinculação entre a base de cálculo da planilha da impugnante e o valor da denúncia espontânea. Explica que na planilha da recorrente o valor da base de R\$3.129.838,76, passa direto para o valor de R\$523.922,88, sem indicar que alíquota aplicou no estorno de cada item. A alíquota aplicada deve ser de acordo com a entrada de cada item e varia entre 7%, 12% e 17%. Em teste realizado, considerando as quantidades alegadas pelo contribuinte e aplicando o que determina o inciso V e §2º do art. 100 do RICMS/97, foi quantificada a base de cálculo baseada nas entradas mais recentes. Como não existe entrada em 2010, foi aplicado o preço constante na tabela da recorrente. o valor apurado foi de R\$465.759,66, conforme DEMONSTRATIVO DE COMPARAÇÃO – ANEXO 9 – DILIGÊNCIA, o que demonstra que o quantitativo apresentado pela recorrente não é o que compõe o valor de R\$523.922,88 da denúncia espontânea.

A recorrente, em manifestação, entendeu que houve imprecisão do lançamento, com base no art. 18, IV, “a”, uma vez que autuante não teve certeza da veracidade da planilha apresentada, suscitando a todo momento que tratava-se de uma cópia do anexo da infração 1.

Em Parecer exarado, o Dr. José Augusto Martins se manifesta pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário, entendendo tratar-se de arrependimento eficaz, e que tal denunciaçao desacompanhada das respectivas notas fiscais não poderia ser considerada.

Ora, no intuito de sanear as dúvidas pertinentes à planilha apresentada com o demonstrativo da autuação, o feito foi novamente convertido em diligência, solicitando junto a recorrente:

1. o (i) contrato formulado com a empresa da auditoria independente; (ii) apresentar o parecer da empresa de auditoria com relação a auditoria de estoques, inclusive de demonstrativo que identifique inconsistências entre os estoques físicos e contábeis;
2. apresentar livro Diário/Razão no qual indique os lançamentos relativos aos ajustes escriturados pertinente aos ajustes de estoques com base em parecer da empresa de auditoria independente (Despesa tributária e receita correspondente que não foi contabilizada tempestivamente).

O recorrente, então, apresentou auditoria realizada pela *Pricewaterhousecoopers* referente ao balanço patrimonial de 2011. Como bem salientou a autuante, a autuação foi do ano de 2010, tendo a recorrente se manifestado sem nada acrescentar de novo, solicitando:

1. O reconhecimento de que o montante de R\$523.922,88, recolhido na denúncia espontânea realizada à época, tem correlação com o imposto cobrado na infração 01 do Auto de Infração

em questão, sob pena de caracterizar “*bis in idem*”;

2. *Eventualmente* requer a atenuação da infração 01 no montante de R\$465.759,66, já que fora encontrado pela própria i. Autuante;
3. Na remota hipótese de não se implementar o abatimento, que seja reconhecido o direito à compensação da diferença existente em relação ao montante de R\$523.922,88 que fora recolhido, tendo em vista que segundo a própria autuante não foi encontrada nenhuma divergência entre o valor devido e o recolhido, após a análise do livro de Registro de Apuração.

Pois bem.

Em que pese os esforços empreendidos pela recorrente, compulsando todos os elementos constantes neste Auto de Infração, vislumbro que assiste razão a autuação, eis que restou fragilizada a comprovação, por parte da recorrente, de que os itens constantes na planilha apresentada, a qual supostamente se refere à denúncia espontânea, sejam os mesmos da infração 1.

Restou claro que as informações trazidas pela autuante na primeira diligência realizada demonstram **INDÍCIOS** congruentes de que a planilha apresentada foi baseada no anexo da infração 01. Ademais, a recorrente não apresentou demonstrativo analítico da planilha apresentada, citando somente as mercadorias e os valores de maneira sintética, o que fortalece ainda mais a tese levantada pela auditora fiscal.

Em busca da verdade material, e no intuito de buscar outros elementos que pudessem confirmar mais precisamente a afirmação da recorrente de que os itens da denúncia eram, de fato, os da autuação, outra diligência foi realizada, solicitando-se da empresa recorrente livro Diário/Razão, bem como a auditoria realizada.

A recorrente apresentou a auditoria realizada, todavia a mesma refere-se a período não auditado (2011). A recorrente insiste que procedeu conforme orientação do item 29, o qual determina a análise das divergências observadas nos procedimentos de movimentação dos estoques nas datas de inventários físicos e posição em 31/12/2011. Reitero, mais uma vez, que o período não é relativo ao período autuado (2010).

Nota-se, efetivamente, que a empresa de auditoria privada não realizou novo levantamento quantitativo, mas tão somente apontou medidas que deveriam ser tomadas pela recorrente em seus estoques.

Assim, concordo com a fiscal autuante, que em resposta ao apresentado pelo recorrente, apontou que não foi cumprida a determinação da diligência por parte da empresa autuada, não tendo a auditoria apresentada utilidade para a apuração do caso em apreço.

Ademais, é equivocada a solicitação de acatamento do valor encontrado na diligência no importe de R\$465.759,66, eis que este valor foi apresentado no exemplo realizado pela autuante para demonstrar que houve falta de vinculação entre a base de cálculo da planilha da impugnante e o valor da denúncia espontânea. Não houve revisão do valor da autuação.

Deste modo, mantenho a procedência da infração 1.

Ressalto que, em relação ao pagamento realizado em sede de denúncia espontânea, o Contribuinte tem direito ao pedido de restituição especificado no art. 33 da Lei nº 7.014/96, para reaver o valor pago mediante restituição do indébito.

Quanto às infrações 2 e 3, o recorrente solicitou a improcedência/nulidade das mesmas, por entender que elas não têm embasamento legal previsto na Portaria nº 445/98.

Tais infrações também versam sobre levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, no período de 2010, de mercadorias sujeitas à substituição tributária (ao contrário da infração 1, que trata de mercadorias enquadradas no regime normal de apuração), tendo o fiscal autuante

observado o que determina o art. 10, I, “a” e “b” da Portaria nº 445/98, eis que, como bem pontuou a i. Procuradora Dra. Paula Morris Matos: “... restou caracterizada omissão de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ensejando a exigência do ICMS devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, bem como devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo.”.

Ressalto que o acórdão suscitado da CJF Nº 0230-11/14, da ilustre Conselheira Dra. Rosany Nunes não é aplicável ao caso em apreço, eis que a matéria de fato (as mercadorias autuadas) que não há correlação entre a apuração da base de cálculo da omissão de entrada apurada nas infrações 2 e 3 com a infração 1.

Assim, resta patente que a autuação respeitou o disposto na referida Portaria, não devendo prosperar a nulidade arguida pelo contribuinte, muito menos a improcedência das infrações 2 e 3.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 274068.0007/15-0 lavrado contra ATAKAREJO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS E BEBIDAS EIRELI, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor total de R\$962.499,04, acrescido das multas de 100% sobre R\$795.582,45 e 60% sobre R\$166.916,59, previstas no art. 42, incisos III e II, "d", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de abril 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA

PAULA GONÇALVES MORRIS MATOS - REPR. PGE/PROFIS