

**PROCESSO** - A. I. Nº 140780.0037/20-9  
**RECORRENTE** - ASSOCIAÇÃO DE PRODUTORES RURAIS PRIMAVERA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0190-03/21-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFAZ DO RECÔNCAVO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 30/05/2022

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0105-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE ENTRADAS EM VALOR SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS TRIBUTÁVEIS. Constatando-se num mesmo exercício diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Contudo, no caso em análise, o sujeito passivo se confunde com os próprios remetentes, na medida em que se trata de uma “associação de produtores rurais”, cujos membros se reúnem para consecução de seus fins comerciais. Em consequência, nesta hipótese, inexistente a presunção de desembolso financeiro quando da entrada da lenha de eucalipto e craveiro oriunda dos produtores rurais, o que torna improcedente a presunção legal. Nesse diapasão, nos termos do art. 157 do RPAF, aplico ao sujeito passivo a multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 460,00, prevista no art. 42, inciso XXII da Lei nº 7.014/96, por ficar caracterizado o descumprimento de obrigação acessória por falta de emissão e registro de notas fiscais de entradas. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário, apresentado contra a Decisão recorrida que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 07/12/2020, no sentido de exigir o valor de R\$ 349.247,26 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

***Infração 01 – - 04.05.05:** Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas nos mesmos exercícios de 2016 e 2017.*

O autuado apresentou impugnação às fls. 39 a 43 do PAF. Informa que é uma Associação formada por produtores rurais, e tem como atividade a comercialização de produtos oriundos de seus associados. Diz que a acusação fiscal de falta de registro de entradas demonstrará que o

levantamento quantitativo dos estoques por espécie de mercadorias centrou no comparativo entre as saídas de lenha e resíduos de madeira, contra as entradas das respectivas mercadorias, não constatando a falta de registro das aquisições, abrindo caminho para o entendimento fiscal da ocorrência de presunção de omissão de saídas, com base no Artigo 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96.

Alegou que merece retoque a forma de apuração da base de cálculo uma vez que o valor total das saídas constatadas em cada exercício foi tomado como base para determinação da omissão de saídas por presunção. Reproduziu o artigo 23-A, II da Lei nº 7.014/96, no sentido como determinar a base de cálculo estando de acordo com o item “d” deste inciso, uma vez inexistentes as informações previstas nos itens “a” a “c”. Alega nulidade do lançamento, conforme Súmula nº 1, do CONSEF e da INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 56/2007.

Junta notas fiscais emitidas destacando as não tributadas, observando que somente existiria base de cálculo para o exercício de 2016, concluindo que o valor de ICMS, por presunção, é de R\$ 374,20 e inexistindo valor para o exercício de 2017. Entendeu que em relação ao exercício seguinte (2017), o Fisco deveria ter considerado o disposto no item 2 da IN, sendo que o objetivo da defesa é comprovar que houve a aquisição das mercadorias, conforme extratos bancários (anexos) dos referidos exercícios, comprovando sucessivos pagamentos aos associados, pelas aquisições, todas através de transferências bancárias – Anexos 3 e 4, onde listou também (anexos 5 e 6) os pagamentos feitos aos três principais associados (Pedro Carlos, Lucas Marinho e Thiago Marinho), por ordem de importância no fornecimento, compatíveis com os valores recebidos por comercialização, sendo todas legítima. Finaliza pedindo o reconhecimento da peça defensiva.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 58 a 62 dos autos. Pontuando que o autuado reconheceu a falta de recolhimento do ICMS da infração apurada, no qual destacou fácil entendimento e interpretação, e assim o foi pelo Autuado. Por essa razão é que, reconhecida a infração praticada, onde passar a impugnar a base de cálculo aplicada.

Consignou que o Autuado operou nos exercícios fiscalizados com a circulação das mercadorias tributadas (Lenha de eucalipto para combustão; Lenha craveiro para combustão e Lenha de craveiro para combustão), sendo são adquiridas por diversos associados/produtores rurais não inscritos os quais estão isentos de emissão de notas fiscais conforme dispõe o artigo 70 do RICMS-BA, Decreto nº 13.780/12. Assim, afirma que resta ao Autuado a obrigatoriedade e responsabilidade pela emissão das notas fiscais, para acobertar o trânsito das mercadorias adquiridas, do estabelecimento do produtor rural até seu estabelecimento comercial conforme dispõem Arts. 83, §2º e 90, ambos do RICMS-BA/2012.

Asseverou que o Autuado comprou e vendeu as mercadorias tributadas, e aquelas operações de compra e as de venda, deveriam estar amparadas pela ST por Diferimento conforme disposto no art. 286, I, “a” e X do RICMS-BA/2012. Discorreu que o sujeito passivo não possuía, no período fiscalizado, habilitação para operar nesse sistema de ST, exigência prevista no dispositivo do art. 287, incisos I e II do RICMS, Decreto nº 13.780/12.

Ressalta que o presente Auto de Infração foi lavrado quando ficou constatada a entrada de mercadorias tributadas em quantidade superior às de saídas das mesmas mercadorias, o que já foi absorvido e entendido pelo Autuado. Disse que discorda da alegação de nulidade do procedimento, por cerceamento de defesa, por falta de demonstração da base de cálculo, invocando a Súmula nº 1 do CONSEF, pois conforme o disposto no Art. 23-A, II, “d” da Lei nº 7.014/96 é bastante claro, não deixando dúvidas quanto a forma de determinação da base de cálculo por absoluta falta de compras, de inventários inicial e final no período fiscalizado, restando o disposto na alínea “d” para configurar o modo como foi constituída a base de cálculo. Destacou a forma que foi constituída a BC:

- a – Compras para cálculo do custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;*
- b – Inventário final para cálculo do custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;*
- c - Estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, para o cálculo do custo médio unitário constante do*

*inventário inicial do período considerado;*

*d) Inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*

Reafirmou que são claros, transparentes e de fácil entendimento os demonstrativos, sendo que a BC está fartamente demonstrada, não ensejando cerceamento de defesa, tampouco, ilegalidade.

Na parte meritória argumentou onde alega ilegalidade da aplicação da INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 56/2007 para o item 1. O fiscal afirmou o contrário, pois diz não estão estabelecidos os critérios para determinação da base de cálculo nas condições do presente lançamento, justamente por que todas as mercadorias comercializadas são tributadas integralmente. Sustenta que não existem mercadorias isentas, não tributadas e/ou sujeitas à ST, nos exercícios fiscalizados, portanto não há mercadoria a ser excluída da base de cálculo, sendo equívoco por patê do defendente.

Explica a listagem das notas fiscais emitidas consta uma coluna com valor do produto e uma outra coluna com base de cálculo apurada no valor de R\$3.000,00 em 2016. Disse que as mercadorias são as mesmas nas duas colunas, tanto as da coluna de base de cálculo como as da coluna valor do produto.

Afirma que examinou o Anexo 1, no ano de 2016, estão listadas as notas fiscais emitidas e todas elas têm a descrição das mercadorias autuadas, sendo que desse elenco de notas fiscais apenas as de nºs 01, 04, 13, 17, 26 e 49 listadas no seu Anexo 1, têm o valor de base de cálculo destacado enquanto nas demais os valores de base de cálculo não estão destacados, enquanto as demais não o são, pois todas as mercadorias listadas têm como descrição as mesmas mercadorias tributadas. Já o exercício de 2017 discorreu ser equivocada os argumentos defensivos, pois no curso da fiscalização, foi constatado que as operações habituais do Autuado são integralmente tributadas, daí a aplicação da legislação pertinente do art. 4º, § 4º inciso IV da Lei nº 7.014/96, sendo que somente se aplicaria a INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 56/2007, caso o Autuado tivesse como atividade principal, por exemplo, a atividade de supermercado.

A alegação da improcedência da presunção, onde afirma que anexou provas (extratos bancários) dos referidos exercícios. Salientou que todas as provas corroboram com a autuação, pela omissão de entradas de mercadorias e que a EFD do Autuado só registra notas de saída no período fiscalizado. Pede pela manutenção da autuação. A JJF proferiu o seguinte voto prolator:

#### **VOTO**

*O presente Auto de Infração, trata da falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas nos mesmos exercícios de 2016 e 2017.*

*O defendente reconhece a falta de emissão das notas fiscais quando dos recebimentos das mercadorias. Entretanto, alegou que merece retoque a forma de apuração da base de cálculo, uma vez que o valor total das saídas constatadas em cada exercício foi tomado como base para determinação da omissão de saídas por presunção, e segundo o artigo 23-A, Inciso II, da Lei 7.014/96, no caso em foco, a base de cálculo deverá ser determinada de acordo com o item “d” deste inciso, porque inexistentes as informações previstas nos itens “a” a “c”. Disse que a ilegalidade alegada, determina nulidade do lançamento, conforme Súmula nº 1, do CONSEF.*

*Quanto a esta alegação, o Autuante afirmou que o disposto no Art. 23-A, inciso II “d” da Lei nº 7.014/96 é bastante claro, não deixando dúvidas em relação à forma de determinação da base de cálculo por absoluta falta de compras, de inventários inicial e final no período fiscalizado, restando o disposto na alínea “d” para configurar o modo como foi constituída a base de cálculo.*

*Para melhor entendimento do questionamento apresentado pelo Defendente, vale reproduzir o art. 23-A da lei nº 7.014/96:*

*Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:*

*II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:*

- a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;
- b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;
- c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;
- d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;
- e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”;

Observei que em razão da inexistência de dados relativos aos estoques inicial e final, bem como, pela falta dos documentos fiscais comprobatórios das entradas de mercadorias, aplica-se o disposto na alínea “d” do Inciso II do art. 23-A da Lei 7.014/96. A apuração efetuada pelo Autuante nesse sentido, encontra-se às fls. 15 (exercício de 2016) e 28 (exercício de 2017), onde se constata que foi considerado o preço de acordo com o último mês de comercialização.

Vale ressaltar, que em relação a mercadorias sujeitas a pauta fiscal, o preço adotado reflete a média ponderada de preços praticados no mercado, e essa pauta é estabelecida através de instrução normativa da SEFAZ, para ser utilizada como base de cálculo do ICMS, inclusive nas operações com produtos agropecuários.

Entendo que no caso em exame, o procedimento fiscal foi efetuado de forma clara e compreensiva, inexistindo dúvidas quanto à demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do imposto exigido, não se aplicando a Súmula nº 1 do CONSEF, alegado pelo Defendente.

Não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas aos autos, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o defendente tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas nas razões de defesa.

O Defendente também alegou que outro dispositivo legal que disciplina a matéria também deixou de ser obedecido. Trata-se da INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 56 /2007, que estabelece os critérios para determinação da base de cálculo nas condições do presente lançamento.

Afirmou que verificando as notas fiscais emitidas, conforme relatório que intitulou de Anexo 1, chega-se ao resumo, conforme quadro que elaborou, apurando o percentual de 0,45% de mercadorias tributadas, e concluindo que somente existiria base de cálculo para o exercício de 2016.

Na informação fiscal foi esclarecido, e conforme levantamento fiscal, que o Autuado operou nos exercícios fiscalizados, basicamente e unicamente com a circulação das seguintes mercadorias tributadas: (i) Lenha de eucalipto para combustão; (ii) Lenha craveiro para combustão, e (iii) Lenha de craveiro para combustão.

O Autuado tem a obrigatoriedade e responsabilidade pela emissão das notas fiscais, para acobertar o trânsito das mercadorias adquiridas, do produtor rural não inscrito até seu estabelecimento. Neste caso, concordo com o Autuante, quando afirmou que as operações de compra e venda, realizadas pelo Autuado, deveriam estar amparadas pela substituição Tributária por Diferimento conforme disposto no Art. 286 do RICMS-BA/2012, concluindo-se que se trata de mercadorias tributáveis.

Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:

...

IX - nas saídas internas de lenha, eucalipto e pinheiro para produção de carvão vegetal;

X - nas saídas internas de lenha, carvão vegetal, bagaço de cana-de-açúcar, bagaço e casca de coco, eucalipto e pinheiro, com destino a estabelecimento industrial para utilização, por este, como combustível;

Quanto ao Anexo 1 citado pela defesa, foi constatado pelo Autuante que no ano de 2016, estão listadas as notas fiscais emitidas seguidamente do nº 01 ao nº 168, e todas elas têm como descrição das mercadorias: – Lenha de eucalipto para combustão; ou – Lenha craveiro para combustão, ou – Lenha de craveiro para combustão, todas tributadas. Entretanto, desse elenco de notas fiscais apenas as de nºs 01, 04, 13, 17, 26 e 49 listadas no referido Anexo 1 têm o valor de base de cálculo destacado enquanto nas demais os valores de base de cálculo não estão destacados. Ou seja, somente as mercadorias distribuídas nas 06 notas fiscais citadas de nºs 01, 04, 13, 17, 26 e 49 são as tributadas, enquanto as demais não o são, embora as mercadorias listadas em toda as notas fiscais do nº 01 ao nº 168, tenham como descrição as mesmas mercadorias tributadas.

*Analisando o referido Anexo 1, se observa que assiste razão ao Autuante, tendo em vista que em relação às mesmas mercadorias, o Contribuinte considerou algumas operações como tributadas e diversas outras como não tributadas. Portanto, quanto ao argumento do autuado de que não foi aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, não ficou confirmada a alegação defensiva, por isso, não se pode aplicar aos valores apurados a proporcionalidade, sua aplicação neste caso, não tem amparo legal. A presunção legal é de omissão de saídas de mercadorias tributáveis comercializadas pelo autuado.*

*Assim, concluo que não deve ser decretada nulidade do presente Auto de Infração. Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.*

*O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que entende serem computadas com inconsistências, se referindo ao levantamento fiscal. O PAF está revestido das formalidades legais, e 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 item COMPROVAÇÃO DA IMPROCEDÊNCIA DA PRESUNÇÃO, o Defendente informou que acostou aos autos os extratos bancários dos exercícios de 2016 e 2017, comprovando sucessivos pagamentos aos associados, pelas aquisições, todas através de transferências bancárias. – Anexos 3 e 4, e nos anexos 5 e 6, respectivamente para os exercícios de 2016 e 2017, listou os pagamentos feitos aos três principais associados, por ordem de importância no fornecimento. Disse que os valores pagos pelas aquisições são compatíveis com os valores recebidos por comercialização, embora entenda desnecessário demonstrar a prova em contrário da presunção face à demonstração anterior de erro na apuração da base de cálculo.*

*Foi exigido imposto por presunção legal, relativamente à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento quantitativo de estoques, pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo apurado o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas nos mesmos exercícios.*

*O Autuante afirmou que todas as provas apresentadas, só corroboram o entendimento da fiscalização, ou seja, a omissão de entradas de mercadorias nos exercícios de 2016 e 2017. A EFD do Autuado só registra notas de saída no período fiscalizado.*

*Conforme Súmula do CONSEF nº 7, “Não se aplica a presunção de omissão de saídas prevista no inciso IV, do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando as entradas de mercadorias ou bens tenham sido escrituradas nos livros contábeis, hipótese em que se aplicará apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória”. Neste caso, considerando que não foram comprovadas as entradas de mercadorias e sua escrituração nos livros contábeis nos valores totais apurados no levantamento quantitativo de estoques, os documentos relativos a transferências bancárias não são suficientes para elidir a exigência fiscal.*

*Como se trata de exigência de ICMS a título de presunção de omissão de saídas, e o autuado não tendo comprovado as entradas de mercadorias com os respectivos documentos fiscais, deve ser mantida a exigência fiscal, com a conclusão de que, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas (art. 13, inciso II da Portaria 445/98).*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Inconformado com a decisão de piso, o procurador do recorrente apresenta Recurso Voluntário às fls. 85 a 91.

Anexa nas fls. 92 a 99, documento referente às mercadorias autuadas com os respectivos destinatários e a chave de acesso das notas fiscais eletrônicas onde afirma ser prova de suas alegações.

Explica que a falta de emissão dos documentos fiscais na aquisição pode ser caracterizada como descumprimento de obrigação acessória e como se trata de fato gerador baseado em presunção legal, outras formas de comprovação da existência das entradas foram trazidas na defesa, não merecendo qualquer consideração pelo Relator que centrou seus argumentos na “falta dos

documentos fiscais”.

Assevera que se tratando de cooperativa de produtores o pagamento sistemático através de transferências bancárias, como foi demonstrado e comprovado, não pode ser descartado como prova de aquisição de mercadorias. Somente em duas situações esses pagamentos podem ocorrer: para aquisição de mercadorias ou para distribuição de lucros.

Salienta que é difícil imaginar que foi distribuição de lucros uma vez que a receita foi declarada, está comprovada por ingresso em conta bancária e não há custo de mercadorias para apurar o resultado. Consigna que as mercadorias não são encontradas em qualquer lugar, nem adquiridas gratuitamente. Elas precisam ter origem para que possam ter destino, serem comercializadas como foram. Pontua que contabilizadas ou não, são matérias físicas que têm origem (documentada ou não) e têm custo. E não se pode imaginar que produtores façam doações de produtos agrícolas às suas cooperativas.

Disse que recursa o julgamento de Primeira Instância, pois não indicou qualquer sensibilidade em considerar outros fatores que pudessem suprir a falta emissão de notas fiscais de entradas como elemento de prova.

Diz, novamente, que merece retoque na forma de apuração da base de cálculo, pois pontua que o valor total das saídas constatadas em cada exercício, tomado como base para determinação da omissão de saídas por presunção, fere o disposto no Artigo 23-A, II da Lei nº 7014/96, que determina as formas de apuração como sendo, por ordem: o custo médio das compras, os valores das mercadorias nos inventários inicial e final e, inexistindo essas informações o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I, do § 1º, do art. 22 desta Lei.

Discorre que ficou consignado no voto a apuração da base de cálculo é aceita sob o seguinte argumento: *“A apuração efetuada pelo Autuante nesse sentido, encontra-se às fls. 15 (exercício de 2016) e 28 (exercício de 2017), onde se constata que foi considerado o preço de acordo com o último mês de comercialização”*.

Esclarece que não foram deduzidas dos preços médios apurados as margens de valor adicionado, previstas no art. 22, §1º, I, “g”. Acosta tabela fazendo esta referência. Afirma que o Julgamento ora contestado foi feito sem qualquer referência à irregularidade alegada com base na Sumula nº 1 do CONSEF, obrigando a, neste recurso, trazer aos autos a demonstração, para identificar o valor do erro havido na elaboração do preço médio e na apuração da base de cálculo.

Outra alegação defensiva não considerada no julgamento, também em relação à determinação da base de cálculo foi a não aplicação da INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 56 /2007.

Pormenoriza cada uma das justificativas:

**a) O contribuinte considerou algumas operações tributadas e diversas outras não tributadas.**

**a.1.** Salienta que as saídas tributadas ocorreram para os destinatários relacionados a seguir, não possuidores de qualquer benefício fiscal:

CNPJ	RAZÃO SOCIAL
05201203000160	POLIPOR INDUSTRIA E COM DE PLASTICOS LTDA EPP
05374495000132	PLAST PACK INDUSTRIA E COMERCIO DE PLASTICOS LTDA

**a.2.** Refuta que as saídas para os destinatários a seguir ocorreram sem incidência de tributação visto serem os mesmos beneficiados por habilitação para operar no regime de diferimento, sendo que no procedimento de fiscalização o autuante acatou a não tributação das saídas para tais destinatários como não tributadas:

CNPJ	RAZÃO SOCIAL
13463913000358	OLEOPLAN NORDESTE INDUSTRIA DE BIOCMBUSTIVEL LTDA
11676185000175	BAHIAMIDO S/A

07607884000196	STANDARD TYRES IND. E COM. DE BORRACHAS E POLIMEROS LTDA
34149823000448	GUJAO ALIMENTOS S/A
16127441000199	AVIGRO AVICOLA AGROINDUSTRIAL LTDA
15120066000516	FABRICA DE PAPEL DA BAHIA S/A

**a.3.** Consigna que as saídas para o cliente TC TEXTIL INDUSTRIA E COMERCIO LTDA, CNPJ 12524.643.0001-13 também ocorreram sem tributação, condição que não foi aceita pelo autuante que lavrou o Auto de Infração nº 140780.0034/20-0 vinculado ao mesmo procedimento, para exigir o pagamento do ICMS não lançado nos documentos fiscais. Totalizou a exigência R\$ 90.724,56.

Explica que no dia 03/02/2022, o citado Auto de Infração foi julgado **Improcedente** pela mesma 3ª JJF, vez que comprovado ter a empresa habilitação para operar no regime de diferimento. Disse que comprovado que todas as saídas não tributadas ocorreram em respeito à legislação vigente.

**b) ...não ficou confirmada a alegação defensiva, por isso não pode aplicar aos valores apurados a proporcionalidade...**

Aponta que a emissão correta dos documentos confirma a alegação defensiva e permite a aplicação da proporcionalidade.

**c) ...sua aplicação neste caso, não tem amparo legal.**

Disse que fora confirmada então o equívoco do entendimento, a aplicação da Instrução Normativa em referência tem total amparo legal.

Acosta algumas decisões do CONSEF (A-0360-11/10; A-0297-11/13; A-0222-11/14; A-0205-11/18) sobre aplicabilidade da IN já referenciada nos levantamentos quantitativos que detectaram “omissão de entradas”.

Apresenta argumentação sobre a determinação da base de cálculo com a proporcionalidade entre saídas tributadas e não tributadas. Na baila da argumentação trouxe razões sobre a apuração da proporcionalidade somente para facilitar o entendimento das alegações recursais, onde fica demonstrado que 0,45% das saídas no exercício de 2016 são tributadas e que 100% das saídas ocorridas no exercício de 2017 são não tributadas. Tais dados são extraídos do Anexo 1 – Notas Fiscais de Saídas 2016 - 2017, anexado, demonstrando os valores de todas as notas fiscais emitidas nos dois exercícios, as bases de cálculo, quando existentes, lançadas em cada documento, e o valor do imposto quando devido e lançado.

Assinala que para apurar o valor efetivamente devido na apuração, apresentou o resumo com cálculo efetuado sobre o valor da base de cálculo já corrigida:

EXERCÍCIO	B.C. CORRETA	PROP.	B.C. C/ PROP.	ICMS 18%
2016	480.633,59	0,45%	2.162,85	389,31
2017	889.732,27	0,00%		

Concluiu solicitando o reconhecimento das razões para o valor de R\$389,31, sendo Procedente em Parte o Auto de Infração.

Registro a presença na sessão de julgamento do procurador do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Anselmo Leite Brum.

É o relatório.

## VOTO

A recorrente visa modificar a Decisão recorrida do Auto de Infração, agora na fase recursal, conforme dispositivo do RPAF, no qual a JJF manteve a autuação em sua totalidade e o contribuinte apresentou suas razões no sentido de proceder parcialmente a autuação, conforme seus argumentos.

A JJF manteve a autuação em sua totalidade, rejeitando a nulidade suscitada por cerceamento de

defesa, sob o argumento de que o recorrente entendeu todos cálculos, se defendendo de todos os fatos que ensejaram a exigência fiscal, computando-se com as inconsistências alegadas e se referindo ao levantamento fiscal, assim, rejeitou a nulidade, conforme os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF/99. Nas questões meritórias de alegação pela improcedência também não fora acolhido, conforme a Súmula do CONSEF nº 07, pois consideraram que não foram comprovadas as entradas de mercadorias e sua escrituração nos livros contábeis nos valores totais apurados no levantamento quantitativo de estoques e os documentos bancários não são suficientes para elidir a exigência fiscal.

A recorrente volta em sua fase recursal alegando os mesmos fatos já discutidos na fase inicial. Pontua que: **a)** discorda do julgamento de primeiro grau sob os argumentos de que o relator não examinou as provas acostadas; **b)** a falta de emissão dos documentos fiscais na aquisição (notas fiscais de entrada do produtor rural), pode ser caracterizada como descumprimento de obrigação acessória e não imposto; **c)** o pagamento sistemático através de transferências bancárias, não pode ser descartado como prova de aquisição de mercadorias, somente em duas situações esses pagamentos podem ocorrer: para aquisição de mercadorias ou para distribuição de lucros; **d)** discorre ser incorreta a base de cálculo apurada pela fiscalização determinado pela omissão de saídas por presunção, onde fere o disposto no Artigo 23-A, II da Lei nº 7014/96, que determina as formas de apuração e que não foi aplicada a IN Nº 56/2007; **e)** não foram deduzidas dos preços médios apurados as MVAs, previstas no art. 22, §1º, I, “g”; **f)** não foi aplicada a proporcionalidade das saídas, demonstrando os valores de todas as notas fiscais emitidas nos dois exercícios, quando existentes, lançadas em cada documento, e o valor do imposto quando devido e lançado.

Analizando a nulidade suscitada, sou do mesmo entendimento do voto recorrido (JJF), pois vejo que o contribuinte entendeu completamente a autuação e não consta nenhum elemento que possa elidir pela nulidade, conforme o art. 18 do RPAF. Informo que constam todos os elementos para composição do Auto de Infração. Portanto, rejeito a nulidade.

Nas questões de mérito, ficou bem evidenciado que o recorrente não escriturou nos livros fiscais as operações de Lenhas de Eucalipto e Craveiro, ambas para combustão, sendo que a autuação está de acordo com os arts. 23-A, II da Lei nº 7.014/96, e 286, incisos I, IX e X do RICMS/BA, os quais transcrevo aqui novamente para elucidação:

*“Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:*

*II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:*

- a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;*
- b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;*
- c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;*
- d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*
- e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento.”;*

*Art. 286. É diferido o lançamento do ICMS:*

*... IX - nas saídas internas de lenha, eucalipto e pinheiro para produção de carvão vegetal;*

*X - nas saídas internas de lenha, carvão vegetal, bagaço de cana-de-açúcar, bagaço e casca de coco, eucalipto e pinheiro, com destino a estabelecimento industrial para utilização, por este, como combustível;*

Entretanto, vislumbro que neste caso concreto e específico não cabe a presunção legal prevista no



art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, pois o sujeito passivo se trata de uma “Associação de Produtores Rurais”, na qual os associados são os próprios remetentes produtores e destinatários nas operações de lenhas de eucalipto e craveiro, objeto da auditoria de estoque, na qual se detectou entradas sem notas fiscais em decorrência de não haver qualquer emissão de notas fiscais de entradas e apenas notas fiscais de vendas.

Válido registrar, que no caso específico de auditoria de estoque, para que se caracterize a referida presunção legal prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, conforme Portaria nº 445/98, que trata sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, especificamente em seus artigos 6º e 7º, dispõe que:

*Art. 6º Feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação.*

*Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:*

*I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;*

*II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art.4º, §4º, IV).*

Portanto, para a exigência do imposto, se faz necessário a presunção de que tais entradas não registradas foram adquiridas com receitas de vendas decorrentes de operações tributáveis - realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente, sem pagamento do imposto -, as quais serviram de suporte financeiro para as compras também não registradas, objeto de constatação através da auditoria de estoque.

Contudo, no caso em análise, conforme já dito, o sujeito passivo se confunde com os próprios remetentes, na medida em que se trata de uma “associação de produtores rurais”, cujos membros se reúnem para consecução de seus fins comerciais.

Em consequência, nesta hipótese inexistente a presunção de desembolso financeiro, quando das entradas das lenhas de eucalipto e craveiro oriundas dos produtores rurais, eis que são os próprios associados, pois não se tratam de aquisição de lenhas de eucalipto e craveiro, mas sim de remessas para a “Associação de Produtores Rurais”, o que descaracteriza a presunção lastrada em receitas de vendas anteriores não contabilizadas, adstrita às hipóteses comerciais corriqueiras.

Para corroborar este entendimento, temos os extratos bancários da instituição que comprovam exclusivamente receitas de vendas vinculadas às operações subsequentes de vendas das lenhas de eucalipto para diversos destinatários, de cujas receitas auferidas houve retorno financeiro aos produtores pelas aquisições, na condição de associados, via transferências bancárias (Anexos 3 e 4), o que torna improcedente a presunção legal de que receitas anteriores de vendas serviram de suporte financeiro para as aquisições não registradas, detectadas na auditoria de estoque, neste caso específico.

No entanto, nos termos previstos no art. 157 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém, ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.

Nesse diapasão, aplico ao sujeito passivo a multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 460,00, prevista no art. 42, inciso XXII da Lei nº 7.014/96, por ficar caracterizado o descumprimento de obrigação acessória de falta de emissão e registro de notas fiscais de entradas.

Portanto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário apresentado, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em epígrafe, no valor de R\$ 460,00, conforme determina o art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **140780.0037/20-9**, lavrado contra **ASSOCIAÇÃO DE PRODUTORES RURAIS PRIMAVERA**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 460,00**, prevista no inciso XXII, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 13 de abril de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS