

A. I. Nº - 210560.0059/01-2  
AUTUADO - ATACADÃO ARAÚJO MARTINS LTDA.  
AUTUANTE - PAULO CÉSAR MARTINS SANTOS  
ORIGEM - INFAZ ITABUNA  
INTERNET - 25.02.03

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0035-01/03

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A diferença das quantidades de entradas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Refeitos os cálculos, houve a diminuição do valor do imposto cobrado. **b)** SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de saídas como de entradas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, no caso, o das entradas. Entretanto, no exercício fiscalizado, o contribuinte encontrava-se enquadrado no Regime Especial de Apuração do Imposto - SIMBAHIA e a lei determinava que o imposto fosse calculado com base no percentual previsto no art. 387-A do RICMS/97, o que diminuiu o valor do débito apurado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 06/12/01, cobra o imposto no valor de R\$22.323,44 acrescido da multa de 70%, em decorrência da:

1. Falta de recolhimento do ICMS pela presunção de omissões de saídas de mercadorias tributáveis, anteriormente efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias em valor superior ao das saídas efetivas omitidas, caracterizando a existência de saídas não contabilizadas empregadas no pagamento das citadas entradas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício aberto, levando-se em conta para o cálculo do imposto o valor das entradas (exercício de 1998) - R\$204,00;
2. Falta de recolhimento do imposto pela constatação da existência de mercadorias em estoque

desacompanhada da respectiva documentação fiscal, atribuindo-se ao seu detentor a condição de responsável solidário, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, com valores apurados mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício aberto (exercício de 1998) - R\$1.919,70;

3. Falta de recolhimento do ICMS pela presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, anteriormente efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, o que autoriza a cobrança do imposto decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, caracterizando a existência de saídas não contabilizadas empregadas no pagamento das citadas entradas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (exercício de 1999) - R\$22.208,74.

O autuado apresentou defesa (fls. 85 a 88), identificando-se, inicialmente, como empresa de pequeno porte. A seguir, informou que ao analisar os levantamentos fiscais, observou que o autuante havia aplicado a alíquota de 17% para mercadorias como charque, arroz, feijão, açúcar e mais alguns produtos, que fazem parte da “cesta básica”, ou seja, possuem alíquota de 7%. Desta forma, seria necessário se fazer uma revisão no lançamento fiscal.

Por outro lado, como é empresa de pequeno porte, pela falta de contabilização de algumas entradas de mercadorias só poderia ser penalizado com a multa de 10 UPF/BA (art. 915, XIX do RICMS/97), tendo em vista que o fato gerador corresponde aos exercícios de 1998 e 1999, portanto antes da alteração prevista no Decreto nº 7.886 de 29/12/00, com efeitos a partir de 01/01/01.

Diante dos argumentos expostos, requereu a procedência parcial da autuação no valor de 10 UPF/BA.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 90 a 91), analisou as razões de defesa, refez o levantamento e seus demonstrativos de débito, aplicando a alíquota de 7% sobre o valor das omissões encontradas para as mercadorias arroz, feijão e charque. Solicitou a procedência parcial da autuação, ressaltando que a multa sugerida pelo impugnante não tinha pertinência com a acusação, pois refere-se a extravio de documentos fiscais.

O autuado tomou ciência da revisão efetuada (fls. 92 a 93). Manifestou-se, entendendo que, embora o autuante tenha considerado seus argumentos quanto à alíquota aplicada, não observou que no levantamento foram incluídos produtos enquadrados no regime da substituição tributária, portanto com fase de tributação encerrada. Apensou aos autos duas notas fiscais referentes à compra de charque e o DAE de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, para corroborar sua alegação.

Por fim, insistiu ser devedor, apenas, da multa de 10 UPF/BA.

Chamado a tomar conhecimento da manifestação do contribuinte, o preposto fiscal ratificou a autuação nos moldes de sua informação fiscal, entendendo que não havia qualquer fato novo a ser considerado (fls. 104 a 105).

O PAF retornou ao autuante para que o levantamento fiscal fosse adequado aos critérios estabelecidos na Orientação Normativa nº 01/02 do Comitê Tributário (fl. 112). O auditor fiscal não cumpriu o solicitado (fl. 114), vez que o autuado intimado a apresentar a documentação fiscal, não atendeu ao solicitado.

Para o correto julgamento da presente lide, os autos foram baixados, novamente, em diligência, à INFAZ ITABUNA, para que fosse intimado o autuado a apresentar o percentual sobre o qual recolhia,

mensalmente, o imposto, pois contribuinte enquadrado no regime do SIMBAHIA (fl. 116).

O autuado informou que em relação ao exercício de 1998, seu regime de apuração do imposto era normal. Em 1999, já como empresa de pequeno porte enquadrado no regime do SIMBAHIA, de janeiro a agosto o percentual foi de 2%, de setembro a outubro de 2,5% e de novembro a dezembro o percentual foi de 3% (fl. 120).

## VOTO

Entendo que existe um equívoco inicial a ser sanado no presente Auto de Infração. O autuado é empresa que teve seu início de atividade em 09/09/98, optando pelo regime do SIMBAHIA em 1999. O autuante, pelo fato da empresa ter iniciado suas atividades naquela data, entendeu que o levantamento fiscal do exercício de 1998 deveria ser considerado como “exercício aberto”. Ressalto que o termo “exercício aberto” é utilizado em contra ponto ao termo de “exercício fechado” para identificar que, no último, a auditoria foi realizada em exercício já findo, portanto através, exclusivamente, dos documentos e livros fiscais. Já no primeiro, quando o exercício financeiro ainda não terminou, ou seja, a auditoria é realizada em um período do ano corrente no momento da fiscalização, os estoques físicos existentes devem ser contados. Estas diferenças determinam a forma da cobrança do imposto. Assim, em um levantamento de estoques em exercício fechado não pode mais haver a figura da responsabilidade solidária, pois estoques não foram contados, já que retirados do livro Registro de Inventário.

No presente caso, no exercício de 1998, mesmo que as atividades do contribuinte não tenham começado em janeiro/98, o levantamento quantitativo dos estoques foi realizado em exercício findo, portando exercício fechado. Nesta situação, o valor do imposto apontado na infração 02 (responsabilidade solidária) deve ser considerado na infração 01, pois o que se constatou (infrações 01 e 02) foram entradas de mercadorias sem a devida documentação fiscal, caracterizando a presunção da existência de saídas anteriores não contabilizadas, empregadas no pagamento das citadas entradas.

O autuado não contestou as quantidades das mercadorias levantadas, nem os preços médios unitários apresentados pela fiscalização. Impugnou, no entanto, a alíquota aplicada quando da apuração do imposto (17% para mercadorias que fazem parte da "cesta básica"), e que existiam mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária. Além do mais, como empresa de pequeno porte não poderia ser apenada com a cobrança do imposto, pois o Decreto nº 7.886 só começou a surtir efeito a partir de 01/01/01. Confessou ser devedor da multa de 10 UPF-BA pela constatação de entradas de mercadorias no seu estabelecimento desacompanhada de documento fiscal.

O autuante concordou com as alegações defensivas quanto à alíquota aplicada em relação aos produtos da "cesta básica" e discordou da multa acessória entendida como devida.

Para o deslinde da questão, é necessário verificar as determinações da legislação à época dos fatos geradores. Neste sentido esta JJF diligenciou os autos à Inspetoria de Itabuna solicitando que o autuado informasse qual a sua forma de apuração do imposto nos dois exercícios fiscalizados. Este informou que no exercício de 1998 apurava o ICMS pelo regime normal, somente se enquadrando no SIMBAHIA a partir de 1999. Em vista da informação prestada, a decisão da lide é de duas ordens.

Como no exercício de 1998 o contribuinte apurava o imposto pelo regime normal, toda a norma legal pertinente ao SIMBAHIA não pode ser aplicada. O levantamento fiscal foi realizado em exercício fechado, ou seja, exercício findo. Neste caso, sendo detectadas operações de entradas de

mercadorias, a exigência do pagamento do imposto encontra-se embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias pressupõe a ocorrência de operações mercantis tributáveis anteriores sem pagamento do imposto (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 e art. 60, inc. II, “b”, do RICMS/97). Ressalto que, embora as mercadorias “charque”, “macarrão”, “Vodka Banhaus” e “biscoitos de diversos tipos” estejam enquadradas no regime da substituição tributária, este fato não anula a presente cobrança, vez que pagamento do imposto deve ser feito por substituição, ou seja, quando das entradas das mercadorias no estabelecimento do contribuinte, não havendo pertinência o pleito do autuado de que somente seria devedor da multa de 10 UPF/BA. O que, ainda, poderia ser cobrada, em relação a tais mercadorias, era a falta de recolhimento do imposto, por substituição tributária, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal. Porém como a ação fiscal não tratou da matéria, nada pode ser cobrado.

Quanto à contestação da aplicação da alíquota de 17% ao invés da de 7% em relação aos produtos que constituem a chamada “cesta básica”, o autuante refez o levantamento fiscal, tendo o autuado tomado conhecimento da modificação do débito realizado.

Pelo exposto, subsiste a exigência fiscal no valor de R\$1.503,59, observando que neste valor estão consideradas as quantidades das mercadorias inclusas nas infrações 01 e 02 apresentadas no Auto de Infração, como anteriormente explanado e com a aplicação da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

No exercício de 1999 o contribuinte encontrava-se enquadrado no Regime Simplificado de Apuração do Imposto - SIMBAHIA, como empresa de pequeno porte. Neste ano foram detectadas omissões de entradas e saídas de mercadorias, sendo as entradas superiores as das saídas. No caso, a cobrança do imposto recai sobre as operações de entradas de mercadorias não contabilizadas pela presunção da ocorrência de operações mercantis tributáveis anteriores sem pagamento do imposto (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 e art. 60, inc. II, “b” e § 1º do RICMS/97). Em relação às mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, todas as colocações já postas e em relação ao exercício de 1998, aqui também são pertinentes. No entanto é necessário observar que a Lei nº 7.357/98, que instituiu o Regime Simplificado de Apuração do Imposto - SIMBAHIA, em seu art. 19, determina que o imposto será exigido com base nos critérios e nas alíquotas aplicáveis às operações normais, quando se constatar quaisquer das situações previstas nos seus arts. 15, 16, 17 e 18. O caso em análise (entradas não contabilizadas), enquadra-se no art. 15, V, da citada Lei, ou seja, houve a ocorrência da prática de uma infração de natureza grave, conforme art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96. Porém naquele mesmo inciso da Lei nº 7.357/98, há a determinação de que as infrações consideradas graves são aquelas elencadas em regulamento, ou seja, no RICMS/97. Desta forma, é necessário que se observe as determinações do art. 408-L, V do RICMS/97, que transcrevo.

*Art. 408-L - Perderá o direito a adoção do tratamento tributário previsto no regime simplificado de apuração do ICMS (Simbahia) a empresa:*

*V - que incorrer na prática de infrações de que tratam o inciso, III, IV e as alíneas “a” e “c” do inciso V do art. 915, a critério do Inspetor Fazendário.*

Este inciso sofreu modificação pela Alteração nº 20 - Decreto nº 7.867, de 01/11/00 publicado no DOE de 02/11/00, que inseriu as infrações especificadas no inciso III do art. 915 do Regulamento e pela Alteração nº 21 - Decreto nº 7.886/00, de 29/12/00, DOE de 30 e 31/12/00 que acrescentou a irregularidade contida na alínea “a” do inciso V do art. 915 do RICMS/97.

Portanto, a norma tributária, na época, não previa a perda do direito do contribuinte de sua situação em recolher o imposto conforme previsto no SIMBAHIA, mesmo que fosse constatada a prática de atos considerados de natureza grave, como apurado. Assim, pelo princípio da legalidade tributária, o percentual a ser aplicado para cálculo do imposto é o previsto no art. 387-A, II, do RICMS/97, ou seja, 3%, sem direito a qualquer crédito fiscal (art. 396-A), e não a multa de 10 UPF-BA como pretendeu o impugnante.

Observo, ainda, que a discussão sobre as alíquotas de 17% e 7% é irrelevante, pois em momento algum aplicado tanto uma quanta outra, ou seja, o imposto é calculado em função da receita bruta ajustado do contribuinte e pelo percentual de 3%. A base de cálculo a ser considerada é aquela apontada quando da ação fiscal e não a apresentada pelo autuante quando de sua informação fiscal, pois, naquela, utilizou ambas as alíquotas para calcular o imposto devido. Também, embora o contribuinte tenha informado que utilizou, ao longo do exercício de 1999, os percentuais de 2%, 2,5% e 3%, na presente ação fiscal o correto a ser utilizado é o de 3%, pois aquele de dezembro, observando de que a data de ocorrência do fato gerador se deu em 31/12/99.

#### EXERCÍCIO DE 1999

BASE DE CÁLCULO	- R\$130.639,66
PERCENTUAL APLICADO	- 3%
IMPOSTO	- R\$ 3.919,18

Subsiste o imposto em relação à infração 03 apontada no Auto de Infração no valor de R\$3.919,18, com a aplicação da multa de 50%, conforme art. 42, I, “b”, da Lei nº 7.014/96, vez que a legislação à época não previa a perda da condição de empresa de pequeno porte enquadrado no regime do SIMBAHIA, para apuração da irregularidade apontada.

Por estas razões, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração para exigir o ICMS no valor de R\$5.422,77.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **210560.0059/01-2**, lavrado contra **ATACADÃO ARAÚJO MARTINS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$5.422,77**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre o valor de R\$1.503,59, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e 50% sobre o valor de R\$3.919,18, prevista no art. 42, I, "b" do mesmo Diploma Legal, e demais acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de fevereiro de 2003

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

ANGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR