

A. I. Nº - 157064.0302/08-2  
AUTUADO - IMBASSAY DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTES - JOSE CARLOS OLIVEIRA FERREIRA  
ORIGEM - INFAC ATACADO  
INTERNET - 27.04.10

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0094-04/10**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADA DE MERCADORIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria já saiu sem tributação, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Infrações caracterizadas.

2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS a) PARA O ATIVO IMOBILIZADO b) PARA CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados ao uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento, é devido o imposto referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Infrações caracterizadas. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA TRIBUTÁVEL. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infração caracterizada. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo acordo (Convênio ou Protocolo) que preveja a retenção do imposto pelo remetente, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto sobre o valor adicionado no prazo regulamentar. Infração caracterizada. Afastada a alegação de decadência. Negado o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 23/12/2008, exige ICMS e multas no total de R\$ 240.229,58, em decorrência das seguintes irregularidades:

1- Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$195.257,34, solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanha

consequêntemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercícios fechados, 2003 e 2004.

2- Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária no valor de R\$39.051,46, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercícios fechados, 2003 e 2004.

3- Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$211,98, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo do próprio estabelecimento.

4- Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$1.582,16, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento.

5- Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa de 10%, no valor de R\$ 2.302,44.

6- Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, no valor de R\$ 1.824,20, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no anexo 88.

O autuado às folhas 260 a 287, representado por advogado legalmente constituído, impugna o lançamento tributário, inicialmente ressaltando a tempestividade da defesa e passando a questionar cada infração.

**INFRAÇÃO 01** – Alega decadência do direito de constituir crédito tributário, argumentando que a teor do disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, constitui-se o crédito tributário por meio do lançamento, que pode se dar por várias modalidades, interessando ao caso presente o “Autolançamento” ou “Lançamento por Homologação”, no qual o próprio contribuinte constitui o crédito tributário, antecipando ou não o respectivo pagamento do tributo, sob condição resolutória da homologação pelo Fisco, sob pena de homologação tácita em não havendo a homologação expressa ou o lançamento do crédito tributário.

Salienta que, para que não perde eternamente o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário, o CTN estabeleceu o instituto da Decadência nos lançamentos por homologação, por meio do qual este se extingue em 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador. Nesse sentido é que o art. 150, § 4º do CTN prevê que tem o Fisco o prazo de 5 anos, a contar da ocorrência do fato gerador, para homologar os valores recolhidos e constituir o crédito tributário relativo a eventual diferença do quanto apurado pelo contribuinte. Ultrapassado esse prazo sem que o Fisco tenha se manifestado, ocorrerá homologação tácita, extinguindo-se o crédito tributário respectivo, perdendo a Fazenda o direito de constituir/lançar qualquer diferença apurada. Já na hipótese de não haver o recolhimento antecipado do tributo sujeito ao lançamento por homologação, prevê o art. 173, I do CTN o prazo de 5 anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, para que o Fisco promova o lançamento de ofício, após o qual perde este o direito de constituir o respectivo crédito tributário.

Frisa que é justamente esta situação que se verifica no presente caso, ressaltando que o autuado ora impugnante supostamente deixou de recolher aos cofres públicos ICMS de competência do exercício de 2003 e 2004. Assim, por tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, teria o Estado prazo até 01/01/2009 para constituir o crédito tributário do exercício de 2003, a partir de quando decaiu este seu direito, como de fato decaiu, transcrevem

Tribunal de Justiça.

Conclui que, uma vez verificada a ocorrência da decadência do direito do Estado da Bahia de constituir o suposto crédito de ICMS do exercício de 2003, torna-se imperiosa a improcedência do auto de infração nesse particular em razão da decadência do direito do Fisco lançar crédito tributário.

Destaca que somente nos casos de inadimplemento do tributo pelo contribuinte direto é que o fisco pode direcionar a cobrança ao tomador do serviço, face a subsidiariedade da responsabilidade tributária, matéria pacífica nos superiores tribunais. Se a responsabilidade solidária fosse compreendida nos termos do direito privado, como pretende o fisco, estaria sendo inserida no nosso ordenamento jurídico através de lei ordinária uma previsão de nova contribuição para o co-responsável, o que é expressamente vedado pela Constituição Federal através do art. 146, que prevê que somente por Lei Complementar se pode imputar obrigação tributária a novo contribuinte. Assim sendo, jamais poderia o instituto trazido pela lei ordinária em comento conferir ao tomador do serviço essa característica.

Aduz que a responsabilidade solidária a que se quer atribuir à Autora, conforme posta na legislação ordinária e diante das normas gerais de direito tributário, possui caráter subsidiário, sendo dessa forma, perfeitamente compatível com o nosso sistema normativo e este tem sido o entendimento consolidado nos Tribunais.

Transcreve entendimento de Ives Gandra da Silva Martins, em sua obra, “Comentários ao Código Tributário Nacional”, ao tratar do art. 134 e a decisão de 05.02.2002, proferida pela segunda Turma do TRF da 1º REGIÃO, nos autos da Apelação Cível nº 01331310, originário do processo nº 199601331310 de Mato Grosso.

Conclui pela impossibilidade de a exação do presente auto de infração ser exigida do substituto tributário antes de esgotar as possibilidades de cobrança do contribuinte direto, ou seja, do substituído tributário, vez tratar-se de responsabilidade subsidiária.

Destaca que não houve análise do livro de Inventário da empresa, pois durante todo o período em que o fiscal permaneceu auditando a contabilidade da empresa, somente solicitou os seguintes documentos, conforme se infere do doc. 01: livro de Registro de Entrada nº. 08; livro de Registro de Saída nº. 08; livro de Registro de Apuração nº. 08; 24 (vinte e quatro) pastas AZ contendo notas fiscais de entrada, relativas aos exercícios de 2003 e 2004.

Salienta que o fiscal certificou a inexistência de escrituração das entradas das mercadorias, ou seja, não havendo a escrituração das entradas no livro de entrada somente através da análise do livro de inventário o fiscal poderia aferir eventual estoque existente na empresa. No entanto, ainda tendo deixado de analisar os livros pertinentes para aferir o estoque existente na empresa, o fiscal autuante constituiu crédito com fulcro em levantamento *“sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas a regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado”*.

Em relação a multa aplicada de 70% do valor do principal para suposto débito de mercadorias sujeitas a substituição tributária, argumenta que, com base no art. 915 do RICMS, a multa aplicada para imposto incidente sobre operação sujeitas ao regime de substituição tributária há de ser aplicada a multa no importe de 60% do valor do tributo principal, conforme literalidade do diploma normativo. Assim, requer seja reduzida a multa aplicada para 60% do valor do débito, na forma do art. 915 do RICMS, caso seja mantida a infração.

INFRAÇÃO 02 – Reitera os argumentos relativos a decadência, falta de análise do livro Registro de Inventário, já relatados na infração 01.

INFRAÇÕES 03 e 04 – Entende que as mercadorias destinadas a ativo fixo e consumo estão excluídas da hipótese de incidência da tributação pelo ICMS, na forma da jurisprudência pacificada nos Tribunais Superiores.

INFRAÇÃO 05 - Reitera os argumentos relativos à decadência já rela-

INFRAÇÃO 06- Reitera os argumentos relativos a decadência já relatados na infração 01.

Ao finalizar, requer a improcedência do presente Auto de Infração com fulcro nos argumentos acima aduzidos, seja pela decadência do direito de o fisco lançar o crédito tributário do exercício de 2003, bem como pela inconsistência do levantamento quantitativo realizado pelo fiscal, eis que o fiscal certificou a inexistência de escrituração das entradas das mercadorias, ou seja, não havendo a escrituração das entradas no livro de entrada somente através da análise do livro de inventário o fiscal poderia aferir eventual estoque existente na empresa.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 298 e 299, esclarecendo o seguinte:

INFRAÇÃO 01 – Frisa que a defesa alegou decadência sem adentrar na parte técnica do trabalho fiscal e nem também apresentar nenhuma documentação capaz de elidir a penalidade aplicada.

INFRAÇÃO 02 – Salienta que a defesa seguiu a mesma linha da defesa relativa a infração 01.

INFRAÇÕES 03 e 04– Salienta que a defesa afirma sobre a inexigibilidade da cobrança do diferencial de alíquota, citando jurisprudência de tribunais superiores, sem apresentar qualquer argumento técnico ou apresentar documentos para afastar a cobrança.

INFRAÇÃO 05 – Ressalta que a defesa seguindo a mesma linha de defesa apresentada nas infrações anteriores, limitou-se a citar jurisprudência, fazendo referência a dispositivos do CTN, tais como os arts. 142, 150 e inciso I do art. 173, sem adentrar ao mérito da autuação.

INFRAÇÕES 06 – Mais uma vez a defesa fala sobre decadência sem adentrar ao mérito da autuação.

Ao finalizar, opina pela manutenção do Auto de Infração.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir imposto e aplicar multa decorrente de 06 (seis) infrações.

Preliminarmente, em relação à alegação defensiva de decadência parcial do lançamento tributário, relativo aos fatos gerados ocorridos no exercício de 2003, não pode ser acolhida, pelos motivos que passo a expor.

O entendimento doutrinário e jurisprudencial, nos lançamentos tributários sujeitos à homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, como no caso do ICMS, quando do pagamento antecipado, o ente tributante dispõe de cinco anos para realizar o lançamento ou homologação, nos termos do artigo 150 do CTN - Código Tributário Nacional.

Observo que o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, nos termos do artigo acima citado, extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento. Havendo pagamento integral do tributo devido, não havendo outro prazo previsto em lei para homologação, este será de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Para aplicação da referida norma legal, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e recolhido de acordo com lei, ou seja, o pagamento integralmente do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Na presente lide, o sujeito passivo, contribuinte do ICMS no Estado da Bahia, omitiu-se em prestar as informações ao fisco, artigo 149 do CTN, sendo necessário, portanto, que o mesmo devido mediante procedimento administrativo tributário, resultar

Infração em tela, por ter o sujeito passivo omitido informações na apuração do ICMS e realizado o consequente recolhimento em valor inferior ao devido.

Portanto, não se pode falar na aplicação da regra do § 4º do artigo 150 do CTN, pois, mediante ação fiscal, restou comprovada a omissão de pagamentos do tributo estadual, não havendo pagamento antecipado não se pode falar em homologação, pois não se pode homologar um pagamento que não foi realizado pelo sujeito passivo.

Também não pode ser argüida a aplicação do § 4º do artigo 150 do CTN, pois o Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, aplicado aos contribuintes baianos, em seu artigo 107-B, fixou prazo para homologação, exercendo a faculdade prevista no próprio § 4º do artigo 150 do CTN.

O prazo para homologação tácita do lançamento e extinção do crédito tributário, fixado no Código Tributário do Estado da Bahia, no § 5º do artigo 107-B, é de 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, desde que não seja comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, pois, comprovada essa situação, o tributo poderá ser reclamado pelo sujeito ativo, ente tributante, a qualquer época.

Assim, no caso em tela, o prazo para contagem da decadência deve ser observado o previsto no § 5º do artigo 107-B do Código Tributário do Estado da Bahia, combinado com o artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Portanto, por se tratar de fatos geradores ocorridos no exercício de 2003, o fisco teria até o dia 31/12/2008 para constituir o lançamento tributário. Como o Auto de Infração foi lavrado em 23/12/2008 não se configurou a decadência.

No tocante a argüição de constitucionalidade em relação a responsabilidade solidária, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual me abstenho de manifestar a respeito.

Superada as questões preliminares, no mérito, observo que nas infrações 01 e 02, o auditor fiscal, utilizando o roteiro de Auditoria de Estoque, apurou falta de recolhimento do imposto pelo contribuinte na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (Infração 01), bem como de não ter recolhido o imposto por antecipação tributária, em função do valor acrescido (Infração 02).

Não pode ser acolhida a alegação defensiva de que o autuante não teria considerado os dados relativos aos inventários, uma vez que o autuante utilizou os dados relativos aos estoques iniciais e finais declarados pelo próprio contribuinte em suas DMAs - Declaração e Apuração Mensal do ICMS, relativas aos exercícios de 2002, 2003 e 2004 acostados às folhas 254, 255 e 256 dos autos. Assim, caberia ao autuado, quando da apresentação de sua defesa, ter acostado alguma prova de que suas declarações prestadas anteriormente à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia teriam sido corretas. Entretanto, a defesa não apresentou nenhum documento para comprovar tal alegação. Simples negativa da autuação, quando deveria ter apresentado cópia dos referidos livros Registro de Inventários.

Devo ressaltar que o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

No mesmo sentido, o art. 142, do citado regulamento, estabelece que em comprovar fato controverso com elemento probatório de q

importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Ao adquirir mercadorias sem nota fiscal, o autuado torna-se o responsável pelo imposto daquele produto, conforme determina o art. 39, V, do RICMS/97, razão pela não pode ser acolhido o argumento defensivo de que deveria o fisco cobrar do vendedor. Ademais, somente o contribuinte autuado é que sabe de quem adquiriu as mercadorias sem nota fiscal, conforme restou comprovado nos levantamentos acostados aos autos.

Face à constatação das diferenças comprovadas pela Auditoria de Estoque (infrações 01 e 02) e por ser mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, o art. 10, I, da Portaria nº 445/98, determina que deve ser exigido o pagamento:

- a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada da documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V);
- 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, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, "d").

Assim, na autuação em lide, o autuante observou as determinações contidas na citada portaria, não sendo pertinente o argumento defensivo em relação ao procedimento na apuração do imposto devido e nem em relação às multas aplicadas, estando correta a apuração da base de cálculo, uma vez que o art. 10, I, alíneas "a" e "b" da Portaria nº 445/98 determina a cobrança do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário e a cobrança do imposto devido por antecipação tributária.

Com base na explanação acima, considero correto o procedimento do auditor autuante, estando caracterizada as infrações 01 e 02.

Nas infrações 03 e 04, é imputado ao autuado a falta de recolhimento recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo do próprio estabelecimento (infração 03) e destinadas a consumo do estabelecimento (infração 04).

Em sua defesa o autuado alega que as mercadorias destinadas ao ativo e ao consumo do estabelecimento estão excluídas da hipótese de incidência da tributação do ICMS.

O argumento defensivo não pode ser aceito, uma vez que art. 2º, da Lei nº 7.014/96, determina que o ICMS incide, entre outras situações, sobre a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes.

No mesmo sentido, a exigência do pagamento da diferença de alíquotas está prevista no artigo 5º, inciso I, do RICMS/97, abaixo transcrito:

*"Art. 5º Para efeitos de pagamento da diferença de alíquotas, ocorre o fato gerador do ICMS no momento:*

*I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;"*

Logo, entendo que o procedimento fiscal foi corretamente realizado. Considerando o disposto no artigo 5º, inciso I, do RICMS/97, acima transcrito, ocorre o fato gerador do imposto referente à diferença de alíquotas, na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem adquiridos noutros Estados, cuja destinação seja para consumo, uso ou ativo permanente do próprio estabelecimento.

Ante ao exposto, entendo que as infrações restaram caracterizadas.

Na infração 05, é imputado ao autuado ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias tributárias sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada multa 10%.

Em sua defesa o autuado apenas alegou decadência, questão que já foi analisada e afastada no início do voto. No mérito, não apresentou nenhum questionamento quanto aos demonstrativos e valores apurados. Portanto, entendo que a infração 05 restou caracterizada.

Na infração 06, é imputado ao autuado a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas no anexo 88.

Em sua defesa o autuado apenas alegou decadência, questão que já foi analisada e afastada no início do voto. No mérito, não apresentou nenhum questionamento quanto aos demonstrativos e valores apurados. Portanto, entendo que a infração 06 restou caracterizada.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 157064.0302/08-2, lavrado contra **IMBASSAY DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$237.927,14**, acrescido das multas de 70% sobre R\$195.257,34 e de 60% sobre R\$ 42.669,80, previstas no art. 42, III; II, “d” e “f”, respectivamente, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$2.302,44**, prevista no inciso IX do mesmo artigo e lei, e dos acréscimos moratórios correspondentes, conforme estabelecido pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de abril de 2010.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR