

**PROCESSO** - A. I. N° 141596.0094/07-4  
**RECORRENTE** - DIBEPI - DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS PIRAJÁ LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0376-03/09  
**ORIGEM** - INFRAZ INDÚSTRIA  
**INTERNET** - 01/11/2011

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

### ACÓRDÃO CJF N° 0330-12/11

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. 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. Após revisão, ficou reduzido o valor do imposto a ser exigido. Modificada a Decisão recorrida. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. Mantida a Decisão recorrida. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Refeitos os cálculos, mediante revisão efetuada pelo autuante, ficou reduzido o débito originalmente apurado. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, inconformado com a Decisão originada pelo Acórdão nº 0376-03/09, da 3<sup>a</sup> JJF, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA.

O Auto de Infração, lavrado em 26/12/2007, exige ICMS no valor de R\$9.661,93, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência das seguintes irregularidades, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques no exercício de 2002:

INFRAÇÃO 1: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de entrada 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 saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques (exercício de 2002). Valor do débito: R\$879,00.

INFRAÇÃO 2: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques (exercício de 2002). Valor do débito: R\$3.293,60.

INFRAÇÃO 3: Falta de recolhimento do imposto, 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 estoques (exercício de 2002). Valor do débito: R\$5.489,33.

Após análise das peças processuais, de diligência saneadora realizada quando foram ouvidas as partes envolvidas na lide, a 3ª JJF pronunciou a seguinte Decisão sobre a matéria em questão já que as preliminares de nulidades foram rejeitadas:

*“O autuado impugnou o levantamento fiscal, alegando que constatou equívocos. Requeru a realização de diligência fiscal, para que fosse aferida qual a real movimentação dos estoques de saídas e entradas de mercadorias (especialmente BARRIL CHOPP), para correção dos respectivos quantitativos que serviram de fundamento ao presente lançamento, pedindo também, a correção da base de cálculo em relação ao preço unitário médio, considerando os valores das aquisições anteriores, e ainda, a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa SAT nº 056/2007.*

*Considerando a informação da autuante de que o levantamento fiscal foi efetuado utilizando os arquivos magnéticos do autuado, cujas saídas registravam apenas os códigos 512, 599, 612 e 699; que a empresa englobou a quase totalidade das saídas nos códigos 599 e 699, quando deveria ter adotado códigos específicos para cada operação, inclusive aqueles referentes aos cancelamentos das notas fiscais, por determinação deste órgão julgador, foi realizada revisão pela autuante, tendo sido informado à fl. 413 dos autos, que em atendimento ao solicitado na fl. 400, procedeu às retificações no levantamento fiscal, inclusive com a exclusão de notas fiscais canceladas e em branco, que estavam registradas com valores nos arquivos magnéticos do autuado. A autuante elaborou novos demonstrativos às fls. 414 a 423, apurando os seguintes valores do imposto devido: Infração 01 – R\$848,23; Infração 02 – R\$2.151,61; Infração 03 – R\$2.586,01.*

*Vale salientar, que às fls. 432/433 do PAF, o autuado foi intimado da informação fiscal e dos novos demonstrativos acostados aos autos pela autuante, e embora tenha contestado os novos valores apurados, apenas alegou que atendeu a todas as solicitações de documentos fiscais pela autuante, tendo sido efetuadas retificações dos arquivos Sintegra; que os documentos fiscais comprovam que o autuado não deve ICMS, e que não há necessidade de juntar novos documentos.*

*Quanto à proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, também alegada pelo defendente, entendo que o levantamento quantitativo de estoques realizado pela autuante não se enquadra na referida Instrução Normativa, tendo em vista que neste tipo de auditoria são conhecidas as mercadorias objeto do levantamento fiscal, tendo sido objeto da primeira infração apenas as mercadorias tributadas.*

*Acato as conclusões apresentadas pela autuante na revisão efetuada, salientando que a infrações apuradas no levantamento quantitativo e os respectivos valores exigidos estão conforme discriminação a seguir:*

- Considerando que o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos de tais entradas com Recursos decorrentes de operações não contabilizadas, conforme (art. 13, inciso II da Portaria 445/98, c/c art. 60, II “b” do RICMS/97) – Infração 01.
- Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de

*documentação fiscal, conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V. Infração 03.*

- *É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 88 do RICMS/97 relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada e as mercadorias ainda encontravam-se em estoque, conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98. Infração 02.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo à fl. 413.*

Ao tomar conhecimento da Decisão da JJF, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 467/488), objetivando modificação na desconstituição da Decisão recorrida.

Fazendo uma sinopse das peças processuais (fls. 467/472), argui o recorrente a nulidade do lançamento fiscal por incerteza dos elementos que compõem o levantamento. Diz que no Acórdão proferido pela 3<sup>a</sup> JJF se constatou irregularidade apta a ensejar a nulidade do Auto de Infração. Entretanto, tal circunstância foi utilizada, unicamente, para reduzir o valor dito devido. Ou seja, como no levantamento foram incluídas notas fiscais canceladas (por erro de emissão ou de impressão), majorando a base de cálculo das infrações cometidas, e via de consequência, o valor cobrado por meio das mesmas, a JJF não deveria, apenas, reduzir o valor do imposto, mas sim, determinar uma revisão na base de cálculo para aferir se todas as notas fiscais utilizadas no levantamento fiscal eram aptas a tanto.

Entende que a redução dos valores exigidos, da forma como realizada “*pela própria autoridade autuante, com os mesmos elementos que dispunha à época em que foi lavrado o Auto de Infração*” demonstra a insegurança e a incerteza na identificação das notas fiscais passíveis de integrar o valor considerado como de saídas não contabilizadas. Afirma de que nesta circunstância, não se estaria falando de procedência parcial do Auto de Infração, mas sim, de nulidade da autuação em face da existência de vício insanável.

Para consubstanciar o seu raciocínio, traz a baila as determinações do art. 39 e art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA, ressaltando que a especificação da base de cálculo é elemento fundamental para a apuração do valor do tributo exigido. Afirma que a 3<sup>a</sup> JJF “*agiu em desconformidade com o RPAF, devendo esta colenda Câmara reformar o acórdão para declarar a nulidade da cobrança do Auto de Infração vergastado*”.

Passa a arguir a nulidade da Decisão recorrida. Diz que ao longo de sua defesa inicial apresentou longos e relevantes argumentos relativos aos erros cometidos pelo autuante, demonstrando que as operações de entrada e de saída foram regularmente documentadas. E, objetivando comprovar o que alegava, juntou aos autos a Reconstituição do Demonstrativo de Estoque de Chopp e uma listagem de documentos fiscais de saídas e de entrada (Anexos I a V da impugnação). No entanto, além da diligência por fiscal estranho ao feito não ter sido realizada, houve, no Acórdão, ausência de análise dos seus argumentos. Pontuando que todos os documentos necessários à realização da diligência constam nos autos, afirma que “*mesmo se a diligência ordenada pela 3<sup>a</sup> JJF não fosse realizada, havia provas suficientes para dar provimento, neste ponto, à impugnação e elidir a autuação fiscal*”.

Trazendo as determinações do art. 5º, LV da Constituição Federal – CF e art. 155, do RPAF/BA, pugna pela declaração da nulidade da Decisão recorrida, “*a fim de que seja realizada a imprescindível diligência e, ao fim, seja declarada a total improcedência do Auto de Infração*”.

Adentrando no mérito da autuação, reafirma que os anexos I, II, III, IV e V (reconstituição do levantamento quantitativo de estoque e a listagem de todas as notas de entrada e de saída) são suficientes para elidir grande parte da autuação. Solicita que os mesmos sejam considerados “*como de saídas não contabilizadas para, enfim, reduzir o montante cobrado a título de ICMS*”.

Observa que a autuação teve por lastro, exclusivamente, a presunção legal, presunção esta que pode ser objeto de prova em contrário, como ocorreu com as notas fiscais canceladas (por erro na emissão ou por defeito na impressão), as quais foram expurgadas da base de cálculo do suposto

ICMS devido pelo próprio autuante, passando o ICMS a ser exigido na infração 1 no valor de R\$848,23, infração 2 – R\$2.151,61 e infração 3 – R\$2.586,01 e ratificados pela JJF.

Entretanto, embora tivesse havido a redução do débito, entende que a autuação merecia reparo, pois incluiu na base de cálculo do imposto saídas de mercadorias submetidas ao regime da substituição tributária.

Informando que à época da autuação a empresa era revendedora exclusiva da AMBEV, realizando, de forma preponderante, a comercialização de produtos sujeitos a antecipação tributária como cerveja, chopp, e refrigerantes, observa que mesmo na hipótese de o levantamento quantitativo de estoque estar correto, não haveria saldo de ICMS a pagar, uma vez que todo o ICMS devido nas operações subsequentes já teria sido pagos por antecipação no momento da aquisição dos produtos.

Discorre, em seguida, sobre a aplicação, na presente lide, das determinações contidas na Instrução Normativa nº 56/2007, indo de encontro ao entendimento da JJF de que no caso, a mesma não poderia ser considerada. Observa que, “*mesmo que não se entendesse por aplicável esta instrução, dever-se-ia aplicar o princípio da proporcionalidade e da ampla defesa, cuja aplicação no procedimento administrativo fiscal deve ocorrer em razão do quanto contido no art. 2º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (Decreto 7.629/1999), de sorte a privilegiar o princípio da primazia da realidade e abater os montantes estimados como de saídas de mercadorias que não estavam sujeitas a tributação*”.

Diz que as infrações 2 e 3 são improcedentes tendo em vista a majoração indevida do preço médio unitário das mercadorias sujeitas à substituição tributária. Que a fiscalização fez incidir a Margem de Valor Agregado (MVA) de 60% (sessenta por cento) no preço das mercadorias, esquecendo que elas, por estarem sujeitas ao regime da substituição tributária, o imposto relativo as operações de saída posteriores já está embutido no valor da entrada. Além do mais, “*se a hipótese é de diferenças de entradas sem notas fiscais o preço unitário médio deveria ser calculado com base no preço médio de aquisição, jamais com o preço médio de saídas, ainda mais acrescido do MVA de 60%*”.

Pugna pela exclusão da MVA do cálculo do ICMS dito devido, de forma a reduzir o valor cobrado nas infrações 2 e 3.

Passa, em seguida, a apontar erro material contido na Resolução do Acórdão recorrido. Diz que na Resolução, conforme transcreve, foi condenado a pagar ICMS no valor de R\$6.585,85. Entretanto, como o relator acolheu as conclusões apresentadas pela autuante, este valor é de R\$5.585,85, havendo, portanto, uma majoração indevida de R\$1.000,00. Solicita retificação do Acórdão.

Em suas conclusões finais, pede a anulação da Decisão recorrida, a nulidade ou a improcedência da autuação e a retificação do Acórdão recorrido, tendo por base todos os argumentos apresentados. Requer, em seguida, juntada do substabelecimento, solicita que as futuras intimações relativas ao presente feito sejam feitas em nome do advogado José Carlos Garcia Landeiro, e “*protesta por todos os meios de prova em direito admitidos, indicando, especialmente, a necessária e indispensável diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito a fim de certificar a ausência de prejuízo ao Estado da Bahia, além da juntada de documentos, inclusive em contra-prova, exames e vistorias em documentos e livros fisco-contábeis*”.

Em seu opinativo (fls. 494/495), a PGE/PROFIS após sintetizar os argumentos do recorrente, assim se posiciona:

*Da análise dos autos, entendo que a autuação não está eivada de vícios pelo fato de terem constado notas fiscais canceladas que foram excluídas posteriormente.*

*O erro na inclusão das notas fiscais não conduz à nulidade por incerteza da base de cálculo, por se tratar de fatos que podem ser objetivamente considerados, como foram, tendo sido possível identificar os valores a serem excluídos.*

*Quanto à nulidade da Decisão recorrida, vejo que a Autuante cumpriu a solicitação do CONSEF e procedeu às retificações à fl 413.*

*A IN 56/07 não se aplica ao caso, pois se conhece a mercadoria objeto da omissão. As orientações da instrução normativa se prestam a auditorias que apuram omissões de saídas por presunção, considerando-se como tributadas as saídas anteriores.*

*A base de cálculo utilizada para exigência do ICMS foi apurada levando- se em conta que em se tratando se mercadoria enquadrada na substituição tributária e ainda estando em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo detentor, na condição de responsável solidário.*

*Em relação à mercadoria sujeita à antecipação tributária, aplicou-se a MVA prevista no Anexo 88 do RICMS/97, sobre as que se encontravam em estoque.*

*Por fim, a alegação de erro material no valor da condenação da JJF deve ser analisada pela Assistência do CONSEF e, caso seja verdadeira, deve ser providenciada a retificação do acórdão, sem qualquer interferência na substância da Decisão.*

*Diante disso, opina pelo não provimento do Recurso.*

Esta 2ª CJF envia os autos à ASTEC/CONSEF para que fosse apurado, em relação à infração 1 e com base na Instrução Normativa nº 56/2007, qual o percentual das mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária e comercializadas pelo recorrente à época dos fatos geradores (fl. 488).

Através do Parecer ASTEC/CONSEF (fls. 501/502), fiscal estranho ao feito prestou as seguintes informações:

1. Em 15/03/2011 intimou o recorrente para apresentar as planilhas e documentos fiscais, informando as operações de entradas e de saídas no exercício de 2002, das mercadorias tributadas, isentas e com substituição tributária, conforme Intimação Fiscal às fls. 503/504.
2. Em 31/03/2011 foram enviadas as planilhas com o resumo do Livro RAICMS exercício de 2002 (fls. 505/506).
3. Em 05/04/2011 foram apresentados os Livros Registro de Entradas de Mercadorias, Registro de Saídas de Mercadorias e Registro de Apuração de ICMS (fls. 514/539), todos do exercício de 2002, que após confronto, foram devolvidos, e ficando para ser enviada a planilha, como solicitada na Intimação Fiscal.
4. No dia 07/04/2011, como os valores apresentados na planilha (fls. 509) não conferiam com os valores registrados no LRAICMS (fls. 514/539), foram solicitadas novas planilhas, não apresentadas

Em vistas destes fatos, com base nos dados registrados no LRAICMS (fls. 511/539) apurou os percentuais mensais das entradas tributadas e “OUTRAS”, chegando a conclusão que ele era de 97,81%.

Com tais percentuais, concluiu que o valor do imposto concernente à infração 01 era de R\$18,57.

Recorrente e autuante foram cientificados da diligência realizada (fls. 549 e 557). O primeiro se manifesta (fls. 553/554) concordando com o Parecer da ASTEC/CONSEF. No entanto, diz que não se pode esquecer que a proporcionalidade aplicada pautou-se em supostas diferenças de estoque que foram contestadas, quando apontou erros no levantamento quantitativo de estoque e o refez. Neste sentido, entende que a proporcionalidade deveria ter sido aplicada nos levantamentos referentes às infrações 1, 2 e 3, pois influência diretamente na base de cálculo, fato este sequer apreciado pela JJF, nem, tampouco, por esta Câmara de Julgamento Fiscal.

Afirma que seu arrazoado tem por objetivo demonstrar a necessidade de acolhimento da reconstituição do levantamento quantitativo de estoque para redução do montante exigido nas infrações 2 e 3 já que a infração 01 foi reduzida a montante de pequena expressão monetária.

Comenta a respeito da majoração da base de cálculo do imposto pela agregação da MVA (infrações 2 e 3) e que a “respeito da infração 03, urge a necessidade de ser aplicada a proporcionalidade

*com fundamento na Instrução Normativa nº 56/2007, na mesma medida definida no Parecer ASTEC 52/2011, de forma a excluir da base de cálculo 97,81% da cobrança, uma vez que a mencionada infração também pautou-se no fato de a empresa “ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e consequentemente sem a respectiva escrituração de entradas de mercadorias”, de igual forma como aconteceu na infração 1”.*

Ratificando sua argumentação anteriormente apresentada, pontua, novamente, a necessidade da retificação do Acórdão recorrido.

Em novo Parecer jurídico, a PGE/PROFIS, através de sua Procuradora Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa (fl.559), ratifica o Parecer anteriormente emitido, relativo às infrações 2 e 3. Entretanto, no que concerne à infração 1, entende que por se exigir ICMS por presunção legal prevista no art. 4º da Lei nº 7.014/96, deve ser aplicada a Instrução Normativa nº 56/07.

Acompanhando as conclusões a que chegou o diligente fiscal, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário interposto.

A Dra. Aline Solano Souza Casali Bahia, designada pela procuradora assistente da PGE/PROFIS para efetuar a revisão do processo, acompanha integralmente os termos do Parecer de fl. 559, da lavra da procuradora do Estado Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, que, após analisar o processo, concluiu pelo provimento parcial do Recurso Voluntário para que a infração 1 seja reduzida, aplicando-se a Instrução Normativa nº 56/07, com base no Parecer ASTEC de fl. 501 e seguintes. Submete suas conclusões à apreciação superior (fl. 560)

A procuradora assistente da PGE/PROFIS/NCA, Dra. Paula G. Morris Matos, apóe o “De acordo” no Despacho exarado pela procuradora Dra. Aline Solano Souza Casali Bahia (fl. 560).

Os autos foram encaminhados a este CONSEF para julgamento.

## VOTO

Preliminarmente quanto ao pedido do representante legal do recorrente de que todas as intimações sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia, ressalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido, inclusive como já se faz. Porém ressalto de que se este pleito assim não ocorrer, em qualquer hipótese determina a nulidade do lançamento fiscal, uma vez que a presente lide ainda se encontra na esfera administrativa e a empresa autuada tem endereço e, igualmente, seus sócios. Portanto, as comunicações desta SEFAZ poderão ser dirigidas a qualquer um.

O recorrente solicita a anulação da Decisão recorrida afirmando que a JJF além de não deferir a diligência conforme solicitada (por fiscal estranho ao feito), não analisou toda a documentação que trouxe aos autos para consubstanciar a sua argumentação. Traz a baila, as determinações do art. 5º, LV da Constituição Federal – CF e art. 155, do RPAF/BA.

É cediço ser a busca da verdade material e a certeza jurídica a finalidade de qualquer procedimento administrativo tributário, que se pauta nos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito (art. 2º, do RPAF/BA), tendo sempre em vista a conveniência da rápida solução do litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador por ato menos oneroso (§§ 1º e 2º do citado artigo). Por isso, o julgador administrativo pode, e deve, por competência (art. 30, III, do Regimento Interno deste CONSEF – Decreto nº 7.592/99) solicitar diligência ou perícia para que se cumpra, quando necessária, uma exigência processual ou para que se investigue a respeito do mérito de uma questão. No entanto, ao julgador cabe a direção do processo na fase instrutória, tendo a competência de autorizar ou rejeitar a produção de provas e

na forma que entender necessária, sob o enfoque exclusivo da necessidade ou não das mesmas para o deslinde do feito.

No presente caso, mesmo tendo o poder de indeferi-la, caso entendesse desnecessária (art. 147, I, “a”, do RPAF/BA), a diligência solicitada foi levada a efeito. Se realizada pela fiscal autuante, não existe, no procedimento, qualquer violação aos princípios da verdade material, da ampla defesa e do contraditório.

Quanto à afirmativa de que a JJF não analisou seus argumentos e documentos apresentados, falece de verdade tal afirmativa. Não somente foi realizada diligência, como a JJF analisou com criterioso cuidado os argumentos do defendant, conforme, e inclusive, consta no Relatório deste Acórdão.

Assim, não existe justificativa para a anulação da Decisão de 1º Grau por não existir violação aos princípios de ordem constitucional e/ou infraconstitucionais.

Em seguida, o recorrente arguiu a nulidade do lançamento fiscal por incerteza dos elementos que compõem o levantamento. Seu raciocínio é de que como foram expurgadas do levantamento, através de diligência (feita pela fiscal autuante e com os mesmos elementos que dispunha à época em que foi lavrado o Auto de Infração) notas fiscais canceladas, este fato era motivador de nulidade do Auto de Infração, por vício insanável, e não de procedência parcial, uma vez que a base de cálculo é elemento fundamental para a apuração do valor do tributo exigido.

Não tem qualquer pertinência o argumento apresentado. Da análise dos autos, ele encontra-se lavrado seguindo todos os procedimentos legais e, especificadamente, como determina o art. 39, do RPAF/BA.

Quanto ao fato de que a diligência realizada se embasou nos documentos da autuação, sabe perfeitamente o patrono da empresa de que se assim não fosse conduzida, ela não teria qualquer eficiência legal. Além do mais, os documentos apresentados quando da defesa foram analisados, inclusive o que motivou a diminuição do débito apurado. O fato da reconstituição do levantamento fiscal apresentada pelo impugnante não ter sido acatada em sua inteireza, jamais poderia ser aventada como motivadora de nulidade da ação fiscal. A análise foi feita. Os documentos apresentados e que embasaram o pleito foram considerados. Apresentar um levantamento sem provas para consolidá-lo, nada acrescenta.

Quanto à dúvida expressa de que as notas fiscais que constituíram a autuação, como aquelas canceladas e excluídas, poderiam não ser aptas, entendo que é, inclusive, fato que depõe contra o próprio recorrente, pois poderia atestar que ele apresenta à fiscalização documentos fiscais inidôneos, agindo assim com dolo, fraude e simulação.

Por fim, observando as determinações contidas nos arts. 18, §§ 1º e 2º, 132, 142 e 143, todos do RPAF/BA, entendo que se adentrar na discussão sobre a base de cálculo como elemento fundamental para a apuração do valor do tributo exigido é discussão, neste momento, procrastinatória.

Fica rejeitada a arguição de nulidade apresentada.

No mérito, a auditoria fiscal realizada foi de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias. A fiscal autuante constatou que houve omissões da empresa em oferecer à tributação parte do imposto por ela devido. Como o recorrente exerce, predominantemente, atividade comercial com mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, após realizar o levantamento fiscal, o separou em duas partes, ou seja:

- na infração 1 exigiu o imposto pela presunção legal em relação às mercadorias não enquadradas no regime da substituição tributária (Lipton limão, Lipton pêssego, molho inglês, tomatelli e extrato de tomate - copo e lata) – fl. 13.

- na infração 3 foi exigido o imposto por responsabilidade solidária, já que as mercadorias se encontram enquadradas no regime da substituição tributária (Ice lima, maracujá, tangerina, limão, chope e bebidas alcoólicas) – fl. 13.

E, após tal procedimento, na infração 2 exigiu o imposto por antecipação tributária das mercadorias neste regime enquadradas e conforme apurado na infração 3.

Quanto aos argumentos apresentados pela empresa na sua peça recursal tenho a considerar.

O recorrente solicita, novamente, que seus levantamentos apresentados quando de sua peça inicial sejam considerados base para o julgamento da presente lide. Ao analisar o levantamento levado a efeito pela empresa constato que ele somente foi realizado para a mercadoria chope barril 30 lts e 50 lts. Foram apresentadas as saídas e entradas destas mercadorias, bem como um “ajuste de estoques” (com data de outubro para o chope 30 lts e dezembro para o de 50 lts) e os estoques iniciais, sendo que para o chope de 50 lts as quantidades não são aquelas registradas no Livro de Inventário. Em qualquer momento houve a indicação dos estoques finais, mesmo que indicasse diferença zerada para que seu levantamento pudesse ser levado em consideração. Afora que não indicou nos números das notas fiscais apontadas no seu levantamento quais as que não foram incluídas naquela fiscalização, nem, tampouco, o que seja “ajuste de estoque”. As únicas provas apresentadas foram às notas fiscais canceladas, que, acertadamente, a JJF as excluiu do levantamento fiscal.

Em assim sendo, a solicitação de que os levantamentos apresentados sejam base para o julgamento da presente lide não pode ser levada em consideração.

Não tem razão o recorrente quando afirma que a autuação teve por lastro exclusivamente uma presunção legal. Esta presunção somente foi aplicada na infração 1 e sobre mercadorias não enquadradas no regime da substituição tributária. Na infração 3, o imposto foi exigido por responsabilidade solidária, que não pode ser confundida com a primeira. Ressalto, neste momento, que a Lei Complementar nº 87/96 no seu art. 5º confere à lei ordinária a possibilidade de atribuir a terceiro, a responsabilidade pelo pagamento de crédito tributário relativo ao ICMS devido por contribuinte ou por responsável se os seus atos ou omissões concorrerem para o não recolhimento do imposto. Indo adiante, no seu art. 6º, determina que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. E a Lei nº 7.014/96, no seu art. 6º, IV, assim se posiciona.

É com base nestas determinações que a Portaria nº 445/98 ao orientar a fiscalização quando da elaboração de um levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias assim determina:

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

*I - se a mercadoria ainda estiver 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”);*

*2- a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (70%);*

*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/97, art. 915, II, “d”);*

Em vista do exposto, razão em parte assiste ao recorrente quando solicita a aplicação da proporcionalidade inclusa na Instrução Normativa nº 56/2007. Tem pertinência para a infração 01, pois ela tem por base a presunção legal de saídas anteriores (desconhecidas) de mercadorias tributáveis sem a comprovação da emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem ter o contribuinte levado tais operações à tributação. No entanto, a respeito da infração 03, razão não lhe assiste. Como bem esclarecido pela JJJ, nesta infração as mercadorias são conhecidas e todas estão enquadradas no regime da substituição tributária, devendo o imposto ter sido recolhido quando de suas entradas no estabelecimento autuado, o que não foi realizado. Se, acaso, como dito o recorrente, nestas diferenças constatadas o imposto anteriormente havia sido recolhido, deveria ele trazer aos autos esta prova. E, quanto à infração 2, não existe qualquer pertinência a aplicação da proporcionalidade, pois o que se exige é o imposto por antecipação tributária que deixou de ser recolhido ao Erário.

Obedecendo as determinações legais, esta 2ª CJF encaminhou os autos em diligência para que fosse apurada a proporcionalidade das mercadorias comercializadas pela empresa e enquadradas no regime da substituição tributária. A conclusão da ASTEC/CONSEF modificou o valor devido da infração 1, passando a mesma de R\$848,23, como decidido pela 1ª Instância, para R\$18,57. Em vista da análise feita, baseada na documentação apresentada pelo recorrente, somente posso me alinhar com a conclusão a que chegou a diligente fiscal.

Afirma ainda o recorrente de que houve majoração do tributo exigido nas infrações 2 e 3 tendo em vista de que o preço médio unitário das mercadorias sujeitas à antecipação tributária foi majorado com a aplicação da MVA já que o imposto relativo as operações de saída posteriores já está embutido no valor da entrada.

Mais uma vez, razão não lhe assiste. Em primeiro, volto a dizer, aqui não se está a falar de presunção de saídas anteriores sem documentação fiscal. Em segundo, seguindo as determinações da Portaria nº 455/98, a fiscal autuante apurou o valor das omissões de entradas de mercadorias enquadradas no regime da antecipação tributária através do preço unitário e líquido (sem ICMS) das mercadorias adquiridas e não pelas saídas. Nesta circunstância, encontrou o valor do imposto de responsabilidade do próprio contribuinte (infração 03). Em seguida, calculou o imposto por antecipação, agregando neste cálculo, a MVA de 60% (infração 02).

Por consequência, não tem qualquer pertinência a alegação do recorrente.

O patrono da empresa solicita a retificação do Acórdão ora recorrido por erro material contido na Resolução do Acórdão. Explica que foi condenado a pagar ICMS no valor de R\$6.585,85. Porém, como o relator acolheu as conclusões apresentadas pela autuante, este valor é de R\$5.585,85, havendo, portanto, uma majoração indevida de R\$1.000,00.

Ao analisar o voto do nobre relator, este assim se posiciona: *A autuante elaborou novos demonstrativos às fls. 414 a 423, apurando os seguintes valores do imposto devido: Infração 01 – R\$848,23; Infração 02 – R\$2.151,61; Infração 03 – R\$2.586,01.*

Em seguida, afirma que acatava as conclusões apresentadas pela autuante na revisão efetuada e votava pela Procedência Parcial do Auto de Infração, **conforme demonstrativo à fl. 413** (grifo).

O demonstrativo de fls. 413 dos autos apresenta os seguintes valores: Infração 1 - R\$848,23; Infração 2 - R\$2.151,61 e Infração 3 - R\$3.586,01, o que totaliza R\$6.585,85

Diante destes fatos, o que se constata é ter havido erro de digitação do nobre relator ao indicar o valor apresentado pela revisão quanto à infração 3, ou seja, R\$2.586,01 ao invés de R\$3.586,01. Entretanto, no próprio voto foi decidido pela exigência do imposto conforme apresentado pela revisão (R\$3.586,01), o que sanou o erro e na Resolução, ao contrário do que afirma o recorrente, este valor foi de R\$3.586,01, pois se assim não fosse, o valor total não seria R\$6.585,85 e conforme demonstrativo de fl. 413.

Pelo exposto, o equívoco de indicação do valor do imposto exigido na infração 3 e ao longo do voto não interferiu na Decisão de 1º Grau.

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário interposto para modificar parcialmente a Decisão contida no Acórdão nº JJF Nº 0376-03/09 e julgar PROCEDENTE EM PARTE o presente Auto de Infração no valor de R\$5.756,19, conforme a seguir discriminado:

|              | ICMS            | Multa |
|--------------|-----------------|-------|
| Infração 01  | 18,57           | 70%   |
| Infração 02  | 2.151,61        | 60%   |
| Infração 03  | 3.586,01        | 70%   |
| <b>TOTAL</b> | <b>5.756,19</b> |       |

## 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 **141596.0094/07-4**, lavrado contra **DIBEPI - DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS PIRAJÁ LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$5.756,19**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.151,61 e 70% sobre R\$3.604,58, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS