

A. I. Nº. - 232948.0212/10-2  
AUTUADO - WCN COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - AVELINO PEREIRA DOS SANTOS FILHO  
ORIGEM - INFAZ ATACADO  
INTERNET - 04. 08. 2011

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0224-01/11

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS.** Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. No caso, deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas. Infração subsistente. **b) VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO.** Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto correspondente ao valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos correspondentes com recursos decorrentes de operações anteriores, também não contabilizadas. Infração mantida. **2. LIVROS FISCAIS. a) DIVERGÊNCIA ENTRE O IMPOSTO RECOLHIDO E O LANÇADO NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO.** Infração não contestada. **b) IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO.** Infração não impugnada. **3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. LANÇAMENTO NO LIVRO FISCAL SEM A COMPROVAÇÃO DO COMPETENTE DOCUMENTO FISCAL.** A comprovação parcial de recolhimento de duas parcelas do ICMS pelo contribuinte, como descredenciado, reduz o montante do débito. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida a alegação de nulidade e não acatado o pedido de revisão fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 29/12/2010, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente ao ICMS no valor de R\$84.779,91, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, levando-se em conta, para cálculo

do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, no exercício de 2007, exigindo o imposto no valor de R\$11.769,95, acrescido da multa de 70%;

02 – deixou de recolher o 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 entrada –, 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 tributáveis realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no exercício de 2006, sendo exigido o imposto no valor de R\$40.911,44, acrescido da multa de 70%;

03 – recolheu a menos ICMS, em decorrência de divergências entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de setembro a novembro de 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$3.745,23, acrescido da multa de 60%;

04 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de abril e agosto de 2006, julho, agosto e novembro de 2007, sendo exigido imposto no valor de R\$27.648,80, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte creditou-se indevidamente de valor do imposto recolhido da antecipação parcial;

05 – deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro, abril, maio, junho, setembro e novembro de 2006, sendo exigido imposto no valor de R\$704,49, acrescido da multa de 50%. Consta que o contribuinte deixou de recolher o imposto referente à diferença de alíquota, em relação a materiais destinados ao uso e consumo, adquiridos em outras unidades da Federação.

O contribuinte, através de advogados legalmente constituídos, apresentou impugnação às fls. 183 a 188, salientando, inicialmente, que em relação à infração 03, por erro de digitação quando da escrituração fiscal verificou-se, de fato, pequenos desencontros entre os valores escriturados a título de ICMS devido e os valores do tributo efetivamente recolhidos, os quais se deram às vezes para recolhimentos a menor que o escriturado, como também para recolhimento a maior, significando que no somatório global dos recolhimentos e escrituração do período fiscalizado, não houve prejuízo ao erário estadual. Entretanto, como tais divergências realmente ocorreram, em respeito à autuação, reconhece essa infração como devida.

Quanto à infração 05, reconhece o não recolhimento da diferença de alíquota para as notas fiscais auditadas. Porém, aduz que deixou de fazê-lo por entender que na qualidade de consumidor final dos produtos, quando da sua aquisição pagara a nota fiscal com a incidência do ICMS com a alíquota cheia. Assim, mais uma vez, em respeito à autuação reconhece a infração 05 como devida. Nesse sentido, afirma que efetuará o pagamento dos valores totais das infrações 03 e 05.

No que concerne às infrações 01, 02 e 04, discorda, parcialmente, dos termos da autuação, realçando que as imputações não merecem prosperar, tendo em vista, que são discrepantes da verdade real dos fatos. Assevera que todas as suas aquisições são realizadas junto a grandes fornecedores, situados em outros estados, os quais jamais realizam operações sem a devida emissão do respectivo documento fiscal, bem como o recolhimento de todos os tributos incidentes.

Destaca que, nesse sentido, todas as notas fiscais de aquisição de mercadorias do período fiscalizado foram entregues quando do procedimento fiscal que resultou na presente autuação.

Frisa que as infrações 01 e 02 são, no mínimo, contraditórias, uma vez que o autuante aduz na infração 01 que apurou omissão de saídas de mercadorias tributáveis, com base nas entradas que não teriam sido escrituradas, o que significa que considerou as notas fiscais de aquisição, e verificou que supostamente houve vendas de mercadorias tributáveis sem emissão de nota fiscal, autuando pelo valor das saídas. Na infração 02, ele desconsiderou as notas fiscais de aquisição e simplesmente

alegou que tais entradas, mesmo com as notas fiscais de aquisição, foram efetuadas com recursos provenientes de vendas anteriores sem nota fiscal, autuando pelo valor das entradas.

Salienta que, neste caso, percebe-se claramente a existência de *bis in idem*, uma vez que todas as notas fiscais de aquisição foram apresentadas, de forma que a tributação sobre as mesmas foi devidamente recolhida. Afirma que se houve alguma omissão, jamais se pode afirmar que ocorreu na entrada das mercadorias, uma vez que existem notas fiscais correspondentes a todas as mercadorias entradas, as quais coincidem com os estoques do período.

Conclui que as infrações 01 e 02 não merecem prosperar, uma vez demonstrada a insubsistência e contradição de ambas, mesmo porque todas as notas fiscais de entrada encontram-se em poder da Fiscalização, fato que impediu o autuado, no momento, de fazer prova de sua existência, pleiteando neste ato, a renovação de prazo para juntar cópias de tais documentos aos autos.

Complementa, afirmando que a falta de um levantamento criterioso por parte do autuante, ocasionou a suposta omissão de entradas de mercadorias, sendo imprescindível a realização de uma nova auditoria contábil, para que se possa constatar os erros cometidos e corrigi-los devidamente.

Tratando sobre a infração 04, diz que o autuante cometeu um equívoco, ao considerar os créditos de ICMS utilizados pelo impugnante no período fiscalizado, apenas para o código de ICMS antecipação, sendo certo que todos os valores creditados, se referem a imposto efetivamente recolhido, por vezes antecipação, por vezes ICMS por descredenciamento, conforme faz prova a cópia da conta de ICMS, a qual pode ser conferida com o extrato da SEFAZ/BA de todo o ICMS recolhido pelo autuado de janeiro de 2006 a janeiro de 2008.

Alega que, assim, a infração 04 não pode prosperar, uma vez que o autuante considerou, para glosa, os valores creditados apenas a título de ICMS antecipação, desconsiderando os demais pagamentos de ICMS feitos pelo contribuinte.

Requer que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte, uma vez que o lançamento fiscal é insubsistente, o que pode ser verificado por meio de nova auditoria contábil de estoques, bem como pelas provas ora produzidas. Protesta por todos os meios de provas admitidos em direito, em especial a prova pericial contábil, tendo em vista a sua necessidade para o deslinde da questão.

Em conformidade com despacho exarado pelo Inspetor Fazendário (fl. 208), e em consonância com sugestão do autuante, foi deferida a reabertura do prazo de defesa em 30 (trinta) dias, a contar da data de devolução dos documentos que se encontravam de posse da Fiscalização, o que se concretizou mediante Termo de Devolução de Livros e Documentos (fl. 209), em 29/03/2011.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 212 a 214, contestando a alegação do contribuinte de que não fora possível apresentar a defesa relativa às infrações 01 e 02, porque não recebera a documentação que se encontrava em poder da Fiscalização, afirmando que no ato da ciência do Auto de Infração, fora solicitado ao sujeito passivo que levasse todos os documentos, pois já se encontravam liberados, entretanto o seu preposto argumentou que os retiraria posteriormente, uma vez que não se encontrava com veículo adequado para o seu transporte.

Realça que, além disso, foi reaberto o prazo de defesa ao contribuinte, conforme deferimento do titular da Infaz Atacado (fl. 208), com a contagem tendo se iniciado na data de recebimento da referida documentação fiscal, isto é, em 29/03/2011 (fl. 209), porém nenhuma manifestação foi juntada ao processo.

No que concerne à infração 04, frisa que apesar de alegar que o imposto foi recolhido sob os códigos de “antecipação tributária” e “ICMS por descredenciamento”, o contribuinte não anexou nenhum documento para atestar o quanto afirmado.

Apesar disso, salienta que efetuou uma revisão do levantamento, comprovando que no exercício de 2006 não houve nenhum outro valor recolhido pelo autuado, que não tivesse sido considerado pela Fiscalização. Quanto ao exercício de 2007, ocorreu uma mudança apenas em relação ao mês de

novembro, considerando que tendo recolhido o valor de R\$14.567,39, o contribuinte se creditou da importância de R\$14.933,19, restando uma diferença [crédito indevido] no montante de R\$365,80. Assim, o débito dessa infração fica reduzido para o valor de R\$26.605,36, conforme demonstrou.

Consta extrato do SIGAT/SEFAZ às fls. 216 e 217, relativo ao pagamento parcial do débito, nas parcelas referentes às infrações 03 e 05.

## **VOTO**

A princípio, cumpre-me tratar sobre as preliminares de nulidade direta ou indiretamente suscitadas pelo autuado. Discordo quanto à alegação de que as infrações 01, 02 e 04 são discrepantes da verdade real dos fatos, haja vista que as acusações se encontram devidamente fundamentadas nos demonstrativos próprios, os quais se basearam nos livros e documentos fiscais apresentados pelo próprio contribuinte. E como os papéis de trabalho foram entregues ao impugnante, foi-lhe dada a possibilidade ampla de insurgência contra os resultados apurados.

No que concerne à alegação de que as infrações 01 e 02 são contraditórias, observo que, conforme tratarei quando abordar sobre o mérito, esses dois itens da autuação decorreram do resultado de levantamento quantitativo de estoques, estando devidamente apontados nos respectivos demonstrativos, inexistindo a suposta contradição.

Ressalto que apesar de assistir razão ao defendente quando afirmou que não se encontrava de posse das notas fiscais de entrada que haviam sido entregues à Fiscalização, o que teria impedido o exercício do direito de defesa, ficou esclarecido que a referida documentação, que se encontrava na repartição fiscal, não fora recolhida pelo contribuinte quando tomou ciência do Auto de Infração, por sua própria deliberação. Além disso, posteriormente toda a documentação lhe foi devolvida, quando foi reaberto o seu prazo de defesa em 30 (trinta) dias, porém, ainda assim, não foi apresentada nenhuma prova quanto às aventadas inconsistências no levantamento fiscal e nenhuma nova impugnação ou manifestação foi carreada aos autos. Deste modo, não existiu cerceamento do direito de defesa e do contraditório.

Concluo, assim, que o processo está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação a nenhum dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal, mesmo porque o procedimento atendeu às determinações previstas no art. 39 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, e o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do Auto de Infração.

Não acolho a sugestão de realização de revisão fiscal, considerando que na formulação do pedido correspondente não foi fundamentada a sua necessidade. Ademais, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do RPAF/BA, ressalto que os elementos de provas anexados aos autos são suficientes para o meu convencimento e decisão da lide.

No mérito, verifico que foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de cinco irregularidades contra a legislação tributária que rege o ICMS, tendo sido expressamente reconhecidas as infrações 03 e 05, inclusive, com o recolhimento dos valores correspondentes. Enquanto a infração 03 se referiu ao recolhimento a menos do imposto, em decorrência de divergências entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, a infração 05 decorreu da falta de recolhimento do ICMS, nos prazos regulamentares, relativo a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Constatado que essas infrações estão fundamentadas em expressa disposição legal, constando às fls. 166 e 178 a comprovação de que o contribuinte incorreu na prática das irregularidades que lhe foram imputadas. Portanto, as infrações 03 e 05 ficam mantidas.

As infrações 01 e 02 se originaram do desenvolvimento do roteiro específico de auditoria de levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados. Vejo que o impugnante não trouxe elementos que pudessem elidir tais exigências tributárias, limitando-se a alegar que não recebera os documentos fiscais que haviam sido entregues ao autuante durante a ação fiscal, afirmando que esse

fato o teria impedido de elaborar a sua defesa. Observo que, de forma contrária, o autuante esclareceu que toda a documentação questionada já tinha sido disponibilizada ao contribuinte quando da ciência do Auto de Infração, que, entretanto, optara por não retirá-la naquela oportunidade. Além disso, existem elementos nos autos atestando que os referidos documentos foram devidamente entregues ao impugnante num momento posterior, quando, inclusive, foi reaberto o seu prazo de defesa, não constando do processo nenhuma manifestação a respeito.

Nessas duas infrações foram constatadas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias normalmente tributáveis, situação na qual deve prevalecer a ocorrência referente à diferença de maior expressão monetária. Na infração 01, que se referiu ao exercício de 2007, a omissão que teve maior repercussão monetária correspondeu à omissão de saídas, enquanto que na infração 02, relativa ao exercício de 2006, o valor das entradas omitidas foi superior ao das saídas.

Saliento que ao contrário do quanto afirmado pelo impugnante, nessas duas situações não ocorreu nenhuma confusão ou contradição, pois, conforme estabelece o § 1º do art. 60 do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, nos casos em que são apurados os dois tipos de omissão, deve prevalecer tão somente a exigência que represente maior expressão monetária, presumindo-se que a outra omissão se encontra nela compreendida.

Deste modo, na infração 01, como a omissão que prevaleceu foi aquela relativa às operações de saídas, neste caso foi exigido o imposto referente às próprias operações de saídas omitidas, o que torna o lançamento totalmente correto, estando a apuração apontada nos demonstrativos acostados às fls. 161 a 165 (Demonstrativo do Cálculo das Omissões) e 91 e 92 (Demonstrativo das Saídas de Mercadorias Tributáveis). Infração mantida

Na infração 02 o lançamento também foi feito de forma correta, quando preponderou a omissão de entradas sobre a de saídas, tendo sido exigido o imposto correspondente ao valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos decorrentes de operações anteriores com mercadorias tributáveis, e também não contabilizadas. Observo que essa previsão tem respaldo no quanto disposto no inciso IV do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96.

Os demonstrativos correspondentes a essa infração se encontram às fls. 86 a 90 (Demonstrativo do Cálculo das Omissões) e 83 a 85 (Demonstrativo das Entradas de Mercadorias Tributáveis Maior que a de Saídas), não existindo nenhum reparo a ser feito, motivo pelo qual considero, também, a infração 02 totalmente comprovada.

Vale aqui consignar que tendo em vista que a apuração dos montantes dos débitos atinentes às infrações 01 e 02 se baseou nos documentos e livros fiscais do contribuinte, não há o que se falar na ocorrência de *bis in idem*, mesmo porque o lançamento em questão decorreu do resultado do levantamento quantitativo de estoques realizado pelo autuante e tendo em vista que os dados apontados não foram elididos pelo sujeito passivo.

Por fim, na infração 04 foi exigido o tributo atinente à utilização de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do documento comprobatório do direito ao referido crédito, tendo sido esclarecido que o contribuinte se creditara indevidamente de valores relativos ao imposto decorrente da antecipação tributária parcial. Ao atacar este item da autuação, o contribuinte apenas alegou que o autuante incorrera em equívoco, que consistira em considerar apenas os créditos de ICMS relativos à antecipação, sem atentar para os valores referentes à antecipação como descredenciado.

Após analisar a documentação juntada pelo autuante, que se refere às Relações de DAEs pagos pelo contribuinte, constatei que dentre os montantes recolhidos pelo impugnante nas competências compreendidas na autuação, apenas os valores de R\$773,18 e R\$270,26, relativos ao mês de novembro de 2007, e que se referiam à rubrica "ICMS antecipação de descredenciado", não haviam sido considerados pelo autuante quando do levantamento fiscal. Observo que, entretanto, na fase de informação fiscal, de forma correta, o autuante deduziu tais importâncias dos valores exigidos.

Deste modo, não havendo nenhuma dúvida quanto ao acerto do levantamento procedido pela Fiscalização, a infração 04 resta parcialmente caracterizada, no montante de R\$26.605,36, alterando-se o débito relativo ao mês de novembro de 2007 para R\$365,80, permanecendo inalterados os valores relativos aos demais períodos.

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, cabendo a homologação dos valores recolhidos.

#### **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 **232948.0212/10-2**, lavrado contra **WCN COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$83.736,47**, acrescido das multas de 70% sobre R\$52.681,39, de 60% sobre R\$30.350,59 e de 50% sobre R\$704,49, previstas nos incisos III, II, alínea “b”, VII, alínea “a”, e I, alínea “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de julho de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR