

**A. I. N°** - 299130.0070/11-1  
**AUTUADO** - S/A FÁBRICA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS VIGOR  
**AUTUANTE** - JORGE TADEU COSTA DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** 30.03.2012

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0087-05/12

**EMENTA: ICMS. 1.** IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Diferença constatada tendo em vista redução indevida da base de cálculo (Decreto 7.799/00) pela venda a contribuintes com a situação baixada ou cancelados e não contribuintes. Infração reconhecida. **2.** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS PARA CONTRIBUÍNTES NÃO INSCRITOS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. De acordo com art. 353, I, do RICMS/BA, incide o recolhimento antecipado do imposto, nas saídas de mercadorias destinadas a contribuinte em situação irregular no cadastro. Infração reconhecida. **3.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS APURADAS NO MESMO EXERCÍCIO. MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA. 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 valor monetário (saídas). O contribuinte alega que a diferença apurada tem origem no estorno efetuado sem apresentar provas ou emissão de notas fiscais. Infração caracterizada. Rejeitadas as nulidades arguidas. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/09/2011, para reclamar ICMS no valor total de R\$116.866,50, através das seguintes infrações:

1. Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. O contribuinte vendeu mercadorias a outros contribuintes com a situação baixados ou cancelados utilizando-se, indevidamente, dos benefícios do Decreto nº 7799/00, conforme demonstrativo anexo. Valor R\$282,63 - Multa de 60%;
2. Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O contribuinte efetuou redução da base de cálculo em vendas realizadas para não contribuintes, utilizando indevidamente o benefício do Decreto nº 7799/00, demonstrativo em anexo. Valor R\$124,45 - Multa de 60%;
3. Deixou de proceder à retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. O contribuinte deixou de proceder à retenção do ICMS na venda para contribuintes com situação irregular no cadastro, acorde demonstrativo constante deste processo. Valor R\$ 108,42 - Multa de 60%;
4. Falta de recolhimento do imposto 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,

apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. O levantamento quantitativo de estoque do contribuinte apresentou saída de mercadorias tributadas maior que a entrada, conforme demonstrativos com cópias em anexo. Valor R\$ 116.351,00 - Multa de 70%;

Apresenta impugnação, o autuado, fls. 913/925; inicialmente, descreve as infrações indicando o enquadramento e a multa aplicada. Suscita preliminar de nulidade considerando que a fiscalização não especificou os incisos norteadores da suposta infração praticada pelo contribuinte, uma vez que se trata de direito e garantia individual do contribuinte, assegurado pela Constituição Federal, insculpido no art. 5º, inciso LV.

Esclarece que é inerente à ampla defesa a demonstração indubitosa, inequívoca e clara dos motivos que levaram ao lançamento e o detalhamento dos dados essenciais à sua instrução.

Diz que a presente notificação apresenta capitulação genérica e os artigos indicados diversos incisos e parágrafos, impossibilitando ao autuado de exercer seu direito de defesa, por não saber exatamente qual situação restou configurada. Exemplifica seu raciocínio na infração 1 que tem 12 (doze) artigos na capitulação da infração, sem especificar de forma precisa qual foi a conduta infratora, tornando-se inviável o exercício da plena defesa e do contraditório.

Transcreve decisão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, nesse sentido.

Diz que também houve insegurança na determinação da infração, infringindo o art. 18, VI, “a”, do RPAF BA. Diz que na descrição dessa mesma infração 01 consta o artigo 11 do decreto 6.284/97 combinado com outro artigo, sem precisar qual seria esse artigo.

Outra insegurança na determinação da infração, afirma, consiste na contradição existente na descrição dos fatos que aponta para: a) Entradas de mercadorias tributadas maior do que a saída; b) Saída de mercadorias tributadas maior do que as entradas;

Defende que os itens “a” e “b” são contraditórios. Ora se diz que as entradas foram maiores do que as saídas e ora se diz que as saídas foram maiores do que as entradas, não tendo em nenhum momento explicação para tal contradição. Pede pela nulidade do lançamento (art. 18, VI, RPAF).

No mérito, alega decadência para os débitos dos meses janeiro / outubro 06, uma vez que o fisco não possui direito de exigir recolhimentos referentes ao período, nos termos do art. 150, § 4º, CTN.

Destaca a decisão do tribunal de Justiça do Estado de Goiás, publicada no DJE de 22.09.2010.

Assevera que inexistente a infração; que jamais procedeu qualquer saída ou entrada de mercadorias sem a emissão dos devidos documentos fiscais e explicou que as diferenças apuradas ocorreram em razão de ajuste de estoque decorrente da perda de mercadorias.

Esclareceu que atua no ramo de fabricação e distribuição de produtos alimentícios, especialmente lácteos, de modo que não são raras as ocorrências de sinistros com suas mercadorias, tais como perecimento, avarias, defeitos técnicos e, até mesmo, pequenos furtos anormais. Em função de tais eventos, conclui que as mercadorias ficam impossibilitadas para a comercialização, razão pela qual são descartadas e o imposto destas mercadorias é estornado conforme o art. 100, V do RICMS/BA.

Diz que agiu conforme a lei, procedendo com a devida baixa das mercadorias sinistradas, bem como ao estorno do tributo eventualmente devido, de modo que jamais deixou de proceder com a emissão da documentação fiscal devida, circunstâncias que se comprovam por documentos em anexos, tais como: cópias dos livros com os resumos de apuração do imposto (DOC. 02). Observa que nas GIA's, os estornos são identificados como “quebra”, devidamente escrituradas.

Apresenta planilha dos estornos realizados totalizando R\$ 21.098,12 e base de cálculo R\$ 301.401,71. Saliencia que a fiscalização ignorou tais estornos, gerando a diferença apurada. Comprovados, o auto de infração deve ser julgado improcedente.

Diz que no processo administrativo deve imperar o princípio da verdade material e a autoridade competente deve buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento.

Cita lição do jurista Demetrius Nichele Macei sobre a aplicação de tal princípio, publicado na Revista Forense volume 392, página 489, ano 2007 e pede diligência para demonstrar que os estornos realizados se referem às mercadorias devolvidas, sinistradas ou que pereceram, apoiado em decisão do Conselho Administrativo Tributário de Goiás, que transcreve.

Finaliza pelo acolhimento das preliminares apresentadas, suscita decadência, improcedência do auto de infração, além da juntada de novos documentos. Requer que as intimações e publicações sejam encaminhadas para o advogado habilitado na impugnação.

O autuante presta informação fiscal de fls. 965/967; informa que o enquadramento legal foi efetuado segundo codificação das infrações contidas no SEAI (Sistema de Emissão de Autos de Infração); que o lançamento tributário foi constituído de forma legítima, pois, o procedimento fiscal atendeu aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material e foi efetuado conforme dispõe os artigos 38 a 41 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal.

Aduz que o Auto de Infração foi lavrado com indicação dos elementos constitutivos (sujeito ativo, descrição específica dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos); que o PAF obedece ao devido processo legal, ao princípio da ampla defesa, do contraditório; diz que não existem falhas formais que inquinem o procedimento fiscal de nulidade nos termos do art. 18 do RPAF. Cita jurisprudência, nesse sentido (4ª JJF do CONSEF no ACÓRDÃO JJF Nº 0293-04/11 de 03/11/2011).

Afirma que a alegação defensiva é que o fisco não possui mais direito de exigir recolhimentos referentes aos meses de janeiro a outubro de 2006 e, considerando o Acórdão JJF Nº 0033-02/10, sugere o encaminhamento do presente auto de infração ao CONSEF, tendo em vista que não faz contestação de mérito. Discorre sobre a posição da Fazenda Pública na aplicação da regra geral do art. 173, I, CTN, concluindo que a decadência dos créditos originados de operações realizadas até 31/12/2006 ocorrerá a partir de 01/01/2012.

Na infração 4, diz que o impugnante argumenta que as diferenças apuradas na presente autuação têm origem nos estornos de mercadorias devolvidas ou sinistradas, considerando que não foram observados pela fiscalização.

Esclarece que não tem fundamento a afirmação da defesa de que os valores dos estornos foram ignorados. Os estornos ocorreram e se encontram devidamente escriturados no Livro de Registro de Apuração do contribuinte e foram considerados. Aduz que não existe a comprovação de que os estornos estão relacionados com a infração de omissão de saída de mercadorias, apurada mediante LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES POR ESPÉCIES DE MERCADORIAS.

Assevera que elaborou os demonstrativos, onde foram considerados os estoques iniciais, as entradas, as saídas e os estoques finais registrados nos Livros Fiscais, além de inventário inicial e final do exercício de 2006 (fls. 35 / 42); todos os demonstrativos, levantamentos, cálculos e planilhas estão gravados no CD de dados, autenticado e anexado ao auto de infração, folha 904. Todos os livros fiscais do contribuinte foram copiados e anexados aos autos (fls 110 a 903), inclusive o Livro de Apuração, o que a nova juntada sugerida pelo contribuinte desnecessária.

Informa que a escrituração dos estornos de créditos está prevista no art. 102, RICMS BA; que não tem correspondência os valores dos débitos apurados na infração 4 e a defesa apresentada. Diz que o auto de Infração lavrado em 29/09/2011 refere-se a exigência de R\$ 116.351,00 de ICMS, apurado sobre uma base de cálculo de R\$ 684.417,64 (fls 03), ao passo que o contribuinte, às fls 922, apresenta uma planilha com valores de créditos de ICMS, estornados mensalmente no exercício de 2006, no total de R\$ 21.098,12, sobre uma base cálculo de R\$ 301.401,71. Portanto, cabe ao contribuinte o ônus de provar que os estornos foram realizados em razão das mercadorias devolvidas ou sinistradas e que não foram considerados no levantamento quantitativo de estoque.

Conclui que é indispensável a apresentação de documento fiscal correspondente à operação de "Estorno de crédito", devendo constar no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor.

Diz que a empresa não apresenta provas a favor de suas alegações e mantém a autuação.

## VOTO

O presente Auto de Infração reclama ICMS, relativo a quatro infrações detectadas pelo autuante, conforme descritas e relatadas na inicial; não serão objeto da apreciação a seguir as infrações 1, 2 e 3, que não foram impugnadas pelo sujeito passivo, estando, pois, caracterizadas.

Cumpre, inicialmente, examinar os pedidos de nulidades suscitados pelo autuado, sob a alegação de cerceamento do direito de defesa, por falta de especificação de incisos, artigos da lei, nas infrações praticadas; por insegurança na determinação da infração, além do pedido de diligência e decadência da exigência fiscal no período janeiro a outubro 2006.

Examinando as peças do processo, não percebo qualquer ambiguidade ou confusão na descrição dos fatos ou menção equivocada dos dispositivos legais, sobretudo porque a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (art. 19, RPAF BA). Além disso, ficou evidente que o autuado entendeu as infrações imputadas, impugnando tempestivamente aquela que entendeu cabível.

Exatamente em direção oposta à arguição adjetiva, verifico que se encontram identificados os elementos necessários para determinar com segurança a infração, o infrator e o montante do débito tributário, consoante disposto no Regulamento do Processo Fiscal. Não há qualquer contradição na exigência das omissões de saída de mercadorias em confronto com a omissão das entradas. No corpo do Auto de Infração foram descritos os fatos que deram origem à obrigação tributária e todos os anexos acostados aos autos, recebidos pelo autuado, não sobrando espaço para ilegalidades ou ofensa ao devido processo legal, à ampla defesa, ao contraditório ou quaisquer outros princípios do Processo Tributário. Enfim, nenhuma situação existe no presente auto de infração a motivar nulidades, nos termos do art. 18, RPAF BA.

Indefiro o pedido de diligência, pois os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de juízo de valor, nos termos do art. 147, I, RPAF BA., aprovado pelo Decreto 7.629/99. Ademais, diligência fiscal não se presta a trazer provas ao processo, sequer para suprir a prova mal formulada, incumbência que compete ao agente fiscal ou ao autuado. A diligência se presta a esclarecer dúvidas presentes no processo. No caso, a identificação das mercadorias constantes dos estornos realizados pelo autuado, é uma prova que incumbe ao autuado e cujos documentos se encontram na sua posse, em sendo necessário no apoio de suas razões, deveriam ser emitidos e juntados aos autos.

Sobre o encaminhamento das intimações e publicações inerentes ao presente PAF para advogado habilitado na impugnação, não existe nenhum óbice nesse atendimento, sublinhando, no entanto que a forma de Intimação encontra-se prevista no RPAF BA e de acordo com o art. 127, CTN.

Por último, sobre a DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, em relação aos fatos geradores ocorridos entre janeiro/outubro de 2006, alega o sujeito passivo que a teria ocorrido, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, porquanto trata o ICMS de imposto sujeito a lançamento por homologação e, como tal, a decadência operaria mês a mês. Entendemos diversamente, considerando que o ICMS está pautado na regra geral da decadência, art. 173, I, CTN, cujo prazo de contagem se inicia no primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

A incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN, que trata do lançamento por homologação dos tributos, diz respeito às situações nas quais o contribuinte lançou o valor do imposto e antecipou o seu pagamento antes da homologação pela autoridade administrativa. No caso da presente lide,

o Fisco apurou a falta de pagamento de ICMS, através de levantamento quantitativo de estoque, constituindo o crédito tributário, mediante lançamento de ofício e, neste caso, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, CTN. O prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2007, com prazo final em 31/12/2011. A notificação do lançamento ocorreu em 21/10/2011. Não há o que se falar, portanto, em decadência e nem houve extinção do crédito tributário.

Logo, todos os fatos geradores ocorridos em 2006, sem exceção, podem ser objeto de autuação dentro do quinquênio contado a partir de 01/01/2007, de modo que o direito do Estado lançar estaria prejudicado se fosse efetivado depois de 31/12/2011, em conformidade com as regras contidas no Código Tributário Estadual, aprovado pela Lei 3956/81 (art. 107-A) e art. 965, RICMS BA.

Ressalto, ainda, que tem sido esse o entendimento do CONSEF em reiteradas decisões. Entre tantas, o acórdão CJF 0102/12-05.

Na infração 4, a exigência é da falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, sem a emissão de documentos fiscais e escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. O presente levantamento quantitativo de estoque apresentou saída de mercadorias tributadas maior que a entrada, que foi considerada para o cálculo do imposto, levando-se em conta o maior valor monetário, tudo conforme demonstrativos com cópias, anexos nos autos, no valor de R\$ 116.351,00.

Da análise das peças processuais, verifico que o preposto fiscal elaborou demonstrativo de débito relacionando discriminadamente cada produto, objeto do levantamento quantitativo de estoque, no exercício 2006. Descreveu as entradas, as saídas de mercadorias, os estoques finais registrados nos Livros Fiscais, no Inventário (fls. 35 / 42); demonstrativo de cálculo dos preços médios (fls. 43 a 51); relação de notas fiscais de entradas (674 páginas em arquivo magnético, fls. 99 a 101) e relação de notas fiscais de saídas (2319 páginas em arquivo magnético, fls. 102 a 104), exigindo-se ICMS sobre as diferenças apuradas. Cópia de todo o material que serviram ao levantamento, cálculos e planilhas estão gravados no CD de dados, além de anexados aos autos, foram entregues ao contribuinte.

Estamos diante de levantamento de estoque no qual se apura concomitantemente as diferenças tanto de entrada como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, de acordo com a Portaria 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias (art. 13, I).

O impugnante, a seu tempo, apresenta razões arguindo que atua no ramo de fabricação e distribuição de produtos alimentícios, especialmente, lácteo, de modo que ocorrem sinistros, avarias, perecimentos, defeitos técnicos e pequenos furtos anormais. Diz que as diferenças ocorreram em razão de ajuste de estoque decorrente da perda das mercadorias; diante da impossibilidade de comercializar as mercadorias em função de tais ocorrências, o imposto é estornado, conforme art. 100, V, RICMS BA.

Tendo sido elaborados os demonstrativos que deram origem a exigência, conforme fls. 61/101, com base nos documentos fiscais do próprio autuado, requisitados pela fiscalização, os arquivos magnéticos (Convênio ICMS 57/95), além dos livros fiscais devidamente escriturados pelo próprio autuado, caberia ao impugnante juntar à defesa, demonstrativos e provas capazes de elidir a acusação (art. 123 do RPAF/BA), além de provar a regularidade das saídas consideradas omissas.

Assim, não agiu o defendente limitando-se a arguir que as diferenças apuradas no levantamento de estoque se justificam nas perdas de mercadorias sinistradas, supra relatadas, e o consequente estorno dos créditos respectivos. Não faz prova das mercadorias, objeto dos aludidos estornos, nem sua correlação com as mercadorias omitidas identificadas no levantamento fiscal.

Qualquer evento que implique na circulação jurídica de mercadorias deve se fazer acompanhar do respectivo documento fiscal. Se, ocorreram, de fato, sinistros que envolveram as mercadorias ou produtos do contribuinte, que implicaram na impossibilidade de sua comercialização ou sua saída regular, tais ocorrências deveriam ser materializadas através dos competentes documentos fiscais e apresentados à fiscalização para a avaliação se alguma correspondência havia com as omissões apuradas. Disso não cuidou o autuado.

Posto isso, resta caracterizada a infração 4, falta de recolhimento de ICMS relativo à omissão de saídas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, acorde demonstrativos entregues ao sujeito passivo, no valor de R\$ 116.351,00.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração,

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299130.0070/11-1**, lavrado contra **S/A FÁBRICA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS VIGOR**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$116.866,50**, acrescido da multa de 60% sobre R\$515,50 e 70% sobre R\$116.351,00, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “e” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de março de 2012.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA