

**A. I. Nº** - 206825.0072/12-2  
**AUTUADO** - SERTANEJO COMERCIAL DE ALIMENTOS E TRANSPORTES LTDA.  
**AUTUANTES** - ANTÔNIO MEDEIROS DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 01.07.2013

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0116-02/13

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIO FECHADO. ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS ANTERIORES DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. INADEQUAÇÃO DO ROTEIRO DE FISCALIZAÇÃO ADOTADO.** Neste caso, apesar de caracterizada a infração, impõe-se a nulidade do lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização adotado, haja vista que as mercadorias objeto da autuação dizem respeito a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, tornando totalmente inócuo o procedimento fiscal adotado para se apurar, efetivamente, a ocorrência de créditos tributários não recolhidos aos cofres do Estado. Infração nula. Representação para renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas. **2. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE FORNECIMENTO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS EXIGIDOS MEDIANTE INTIMAÇÃO.** Fato não contestado, porém, não foi acatado o pedido para redução/cancelamento da multa por não preencher os requisitos previstos no artigo 42, § 7º, da Lei 7.014/96. Não acolhido o pedido de decadência parcial dos fatos geradores do ano de 2007. Auto de Infração **PROCEDENTE E PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 20/11/2012, reclama ICMS e MULTA no valor total de R\$384.770,12, em decorrência dos seguintes fatos:

1. Falta de recolhimento do ICMS no valor R\$78.594,23, relativo às operações de saídas de mercadorias 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 provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2007), conforme CD, fl.118, demonstrativos e documentos às fls. 25 a 117.
2. Falta de recolhimento do ICMS no valor R\$249.253,65, 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 realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício, apurado mediante

levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados (2008), conforme CD, fl. 118, demonstrativos e documentos às fls. 25 a 117.

3. Deixou de fornecer arquivo magnético exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas, no período de setembro de 2007 a dezembro de 2008, sendo aplicada a multa no valor de R\$56.922,24, calculada a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, conforme intimação às fls. 9 e 10.

O sujeito passivo através de advogado legalmente constituído, em sua defesa às fls. 123 a 129, após fazer uma narrativa dos fatos, impugnou o auto de infração com base nas seguintes razões de fato e de direito.

Comenta sobre a sistemática de recolhimentos de ICMS (mercadorias enquadradas no regime de substituição/antecipação tributária), à luz do artigo 506 do RICMS/97 e Protocolos Confaz ICMS 21/2001 e 46/2000, destacando os produtos açúcar e farinha de trigo, para argüir que a fiscalização não se deteve na análise das mercadorias comercializadas pela empresa autuada, o que pode ocasionar a tributação em dobro do contribuinte.

Com base nisso, aduz que, além de ter omitido a condição jurídica de cada mercadoria comercializada pelo sujeito passivo em sua cadeia tributária (alíquota, base de cálculo, substituição, antecipação, MVA, etc.), opôs o pagamento da alíquota de 17% (dezessete por cento).

Ressalta que ao omitir as características da circulação da mercadoria em sua cadeia de tributação de ICMS, o agente fazendário não contabilizou para efeitos da suposta omissão o que já teria sido recolhido pelo sujeito passivo substituto por antecipação.

Em relação à infração 02, diz que o agente fazendário desconsiderou totalmente todo o quanto de tributos que já teria sido recolhido anteriormente, seja pelo lançamento por homologação ou em virtude da substituição tributária por antecipação, arbitrando como base de cálculo o montante de todas as operações realizadas naquele exercício fiscal, considerando que não tivesse recolhido qualquer valor a título de ICMS.

Destaca que pela própria Portaria 445/98, em seu art. 7º, a simples entrada de mercadoria sem o devido registro não representa que o imposto incidente sobre a operação não tenha sido recolhido, mas tão somente que existe uma presunção que deve ser corroborada por outros indícios capazes de inquinare a contabilidade fiscal do contribuinte, o que diz não ter ocorrido no presente caso, visto que o autuante apenas contabilizou a omissão sem se ater ao fato de que todas as operações se referiam a produtos enquadrados em substituição tributária ou antecipação.

Além disso, frisa que o art. 13, II, da citada portaria sugere que o agente fiscal – quando constatada a que a omissão de entradas seja maior do que as saídas - aquela seja preponderante para apuração do valor, sob a ótica da presunção de que o montante necessário para aquisição das mercadorias da segunda operação (saída) tenha sido utilizado na primeira (entrada).

No entanto, observa que o autuante não descreve os fatos que lhe fizeram convencer de que seria este o procedimento adequado, conforme consta no art. 13, II, e, *in verbis*:

*e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova. (grifou)*

Desta forma, entende que as informações que faltam ou não possuem a correta determinação, impossibilitam a ampla defesa pelo contribuinte e podem ocasionar a nulidade do guereado auto de infração, o que também corrobora a necessidade de produção de prova por diligência.

Por fim, assevera que as próprias provas trazidas a baila pelo agente fiscalizador corroboram as alegações do contribuinte ao fato de que as mercadorias são enquadradas na sistemática de substituição tributária ao serem adquiridas de outro Estado, e, necessariamente foi quitado parte do montante de tributos supostamente não recolhidos.

Invocou o artigo 145, do RPAF/99, para requerer diligência revisora, tendo indicado assistente técnico, com base nos quesitos a seguir formulados:

*QUESITOS*

1. *Qual a quantidade de operações de entrada de mercadorias foram realizadas com contribuintes de outros Estados da federação?*
2. *As mercadorias comercializadas estão enquadradas no regime de antecipação tributária?*
3. *As notas fiscais possuem destaque de tributos retidos tendo em vista a sistemática de antecipação tributária?*
4. *Qual a quantidade de tributos retidos por antecipação nas operações de entrada de mercadorias nos anos de 2007 e 2008, alvos de fiscalização?*
5. *Os Estados onde estão sediados os estabelecimentos com os quais o contribuinte autuado concretizou operações tributadas pelos ICMS possuíam Protocolos do Confaz nos de 2007 e 2008?*
6. *Houve alguma entrada de financiamentos bancários nos anos de 2007 e 2008?*

*ASSISTENTE TÉCNICO: Laerson Moraes Silva Lopes, CRC 028401/O-1, com endereço profissional à Av. ACM, 3591, Edif. WN Empresarial, sl. 901-908, Iguatemi/Brotas, Salvador-Ba, CEP 40.280-000.*

Prosseguindo, alegou decadência dos fatos geradores relativos ao exercício de 2007.

Transcreveu o artigo 42, § 7º, da Lei 7.014/96, que dispõe sobre a possibilidade de se reduzir as multas por descumprimento de obrigações acessórias, e argüiu que a ocorrência neste processo não foi derivada de dolo, fraude ou simulação e não implicou em falta de recolhimento dos impostos da operação, o que diz ter sido atendido plenamente pelo sujeito passivo, sobretudo no que se refere a Infração 03, para requerer que as multas sejam canceladas ou reduzidas, tendo em vista não ter causado dano ao erário.

Ao final, requer:

1. *Seja concedida a produção de prova de diligência, conforme disposto em tópico específico;*
2. *Seja julgado improcedente o presente auto de infração, tendo em vista a impossibilidade de determinação do quanto devido;*
3. *Alternativamente, seja julgado parcialmente procedente em virtude do quanto recolhido sob a sistemática de antecipação tributária, sobretudo no tocante às Infrações 1 e 2;*
4. *Alternativamente, seja reconhecido o direito do contribuinte em ter a redução do quanto devido nas Infrações 1, 2 e 3, sob a aplicação do art. 42, §7º, da Lei 7.014/96;*

Na informação fiscal às fls. 299 a 313, quanto a afirmação da existência de *bis in idem*, em razão da empresa trabalhar com antecipação parcial, o autuante informa que as cobranças referentes aos itens 1 e 2 foram perpetradas em virtude de omissões de entradas de mercadorias tributáveis e, nestas condições, não pode a Autoridade Fiscal autuante determinar sobre a origem das

mercadorias e, muito menos, quanto aos pagamentos dos tributos devidos, ou seja, só mesmo o sujeito passivo é que pode, querendo, trazer aos autos as notas fiscais que, se existirem, ele omitiu, com o tributo pago.

Referente à alegação de cerceamento de defesa em razão da não apresentação, por parte da Autoridade Fiscal, dos elementos necessários para a determinação do crédito tributário cobrado para o exercício de 2008, com base no levantamento quantitativo, esclarece que o autuado não observou o conteúdo das folhas 32 a 44 deste processo, onde se encontram a indicação das notas fiscais utilizadas e demais elementos necessários para a determinação do valor da omissão.

Com relação a alegação de que quanto ao levantamento do crédito tributário referente ao exercício de 2007, se registra o efeito da prescrição (*sic*), frisa que ao tudo indica o defendente está se referindo à decadência, pois nesta situação, isto é, na contagem de tempo para constituição *ex-officio* do crédito tributário não há de se falar em prescrição.

Analizando a alegação de decadência, referida na defesa como prescrição, sustenta que no presente caso esta ocorrência não se verificou, pois, o § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional preceitua: Art. 150 (...) § 4º *Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.*

Observa que a expressão “Se a lei não fixar prazo a homologação,...”, no caso do ICMS, o Estado da Bahia, fixou o prazo de 05 (cinco) anos para se registrar o efeito da decadência não deverá ser contado a partir da ocorrência do fato gerador e sim, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, pois, nesse sentido, existe disposição no ordenamento que assim determina, haja vista que a Lei nº 3.956 de 11 de dezembro de 1981, que institui o Código Tributário da Bahia, mesmo alterada por leis subsequentes, no seu artigo 28, caput, mais § 1º, e no artigo 965, I do RICMS/97.

Referente às solicitações de prova pericial, redução de multa e demais coisas do gênero, diz caber ao órgão julgador a decisão quanto da pertinência ou não das mesmas.

Quanto a referência feita pelo defendente com a expressão de “completo despautério” sobre o trabalho fiscal, o autuante traz o significado do vocábulo “despautério”, para argüir que o comportamento do advogado que subscreve a peça defensiva vai de encontro com o artigo 133 da CF/88 e o § 3.º do seu artigo 2.º, artigo 31, 33 e 34, XV, do Estatuto da Ordem da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB, bem como os artigos 44 a 46 do Código de Ética e Disciplina da OAB. Transcreveu decisões do Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça que versam sobre a matéria e registram a responsabilização dos profissionais agressores.

Finaliza invocando o que estabelece o art. 143 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, ou seja, “A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”, e opina pela manutenção do Auto de Infração na sua íntegra.

## VOTO

Preliminarmente, analisando a arguição de decadência dos fatos gerados do período de 2007, verifico que não assiste razão ao defendente, senão vejamos.

A discussão reside pois na possibilidade ou não de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo ao período citado, ante a disposição do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

A controvérsia que se estabelece, por conseguinte, não diz respeito à matéria das exigências naquele período. Instaura-se em questionamento jurídico, quer seja, se houve ou não lançamento

válido pelo Fisco, diante da regra de caducidade do direito de o Fisco de constituir o crédito tributário.

Consoante o disposto no artigo 173, inciso I, do CTN, "o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado".

Já o parágrafo único do mesmo artigo reza que "o direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento".

Ou seja, o entendimento no âmbito do CONSEF é de que a regra geral em matéria de decadência, no que toca ao ICMS, é de que o fisco tem 05 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que se venceu o prazo para pagamento fixado na legislação, para formalizar o crédito tributário respectivo não pago no todo ou em parte à época própria, sob pena de caducidade do direito ao crédito pelo seu não exercício.

No presente caso, para o crédito tributário vencido no citado período, considerando-se que o lançamento ocorreu em 20/11/2012, a contagem de prazo para a Fazenda Pública proceder à constituição do crédito tributário iniciou-se em 01/01/2007, findando-se em 31/12/12.

Quanto ao pedido de diligência/perícia, a fiscal estranho ao feito, formulado pelo autuado, o indefiro, porque já se encontram no processo todos os elementos de minha convicção e, além disso, tal providência é desnecessária em vista das outras provas produzidas, de acordo com o artigo 147, inciso I, alínea "a" e inciso II, alínea "b", do RPAF/99.

No mérito, o débito das infrações 01 e 02 foi apurado através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, em exercícios fechados, 2007 e 2008, cujo foi fulcro da autuação foi a constatação de falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias 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 provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício.

O lançamento desses itens têm por fundamento o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, em razão da constatação de omissão de entradas apurada em auditoria de estoques, cuja presunção legal é de que a existência de entradas de mercadorias não registradas autoriza a presunção da ocorrência de operações (anteriores) tributáveis sem pagamento do imposto. A omissão de entradas que serviu de indício para a aplicação da presunção legal de ocorrência de saídas de mercadorias efetuadas anteriormente e não declaradas ao fisco, foi apurada através dos demonstrativos e levantamentos às fls. 25 a 44.

Verifico que as infrações estão devidamente caracterizadas, visto que o autuado em momento algum de sua defesa contestou os números apurados, limitando-se a alegar que as mercadorias comercializadas estão enquadradas no regime de substituição tributária.

Ou seja, para elidir a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, o defendente alegou que as mercadorias objeto da autuação fiscal estão sujeitas ao regime de substituição tributária, inclusive juntou à peça defensiva cópias de notas fiscais de aquisição (docs. fls. 138 a 296).

Considerando tal alegação, e tendo em vista que realmente as provas apresentadas na defesa comprovam que houve a aquisição de Farinha de Trigo e Açúcar, seria o caso de ser aplicado o que determina a Instrução Normativa 56/2007, para que, tomando por base demonstrativo relacionando as mercadorias sujeitas à substituição tributária, isentas e/ou não tributadas, fossem

calculados os respectivos índices, e fosse aplicasse a proporcionalidade prevista na referida Instrução Normativa, tomando por base o percentual das mercadorias tributadas.

Contudo, analisando o levantamento quantitativo, verifico que as mercadorias que serviram de base para a presunção legal de omissão de saídas são FARINHA DE TRIGO (em 2007), e AÇÚCAR e FARINHA DE TRIGO (em 2008). Além disso, nas notas fiscais colacionados ao processo pelo autuado constam que realmente as mercadorias adquiridas já se encontravam com a fase de tributação encerrada pelo regime de substituição tributária (docs. fls. 138 a 296).

Na pesquisa que fiz no INC – Informações do Contribuinte, constatei que apesar de o estabelecimento está inscrito no cadastro da Secretaria da Fazenda na atividade de 4930201- Transporte rodoviário de cargas....., operou, no período fiscalizado, exclusivamente com produtos cuja tributação se dá quando da aquisição, por substituição tributária ou por antecipação tributária, resultando, em quaisquer dos casos, com encerramento da fase de tributação, e desonerado as saídas quanto ao pagamento do ICMS.

Vale frisar mais uma vez que o estabelecimento no período objeto da autuação realizou operações com mercadorias com fase de tributação encerrada por força do sistema de substituição tributária.

Também verifiquei no Sistema de Informações Econômico Fiscais da SEFAZ, que o contribuinte apresentou DMA's nas quais a totalidade das operações de entradas e de saídas foram consignadas no campo "outras", referentes a mercadorias com fase de tributação encerrada.

O Conselho de Fazenda – CONSEF tem entendido em diversos processos em nome de contribuintes com atividade econômica o comércio de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, que não é adequada a aplicação de roteiros de auditoria para aplicação da presunção legal de que cuida o § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 quando as operações na quase totalidade, estiverem sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação.

Em conformidade com o posicionamento que este Conselho de Fazenda vem adotando, para situações similares, entendo que este tipo de auditoria não deve ser aplicada para a atividade da empresa autuada, tendo em vista que no período de 2007 e 2008, levando em considerações as notas fiscais de aquisição, todas as operações de aquisições de mercadorias estão enquadradas no regime de substituição tributária, e, portanto, com fase de tributação encerrada, sendo inaplicável o disposto no § 4º do artigo 4º, da Lei nº 7.014/96.

Assim, por ficar patente a ineficácia do procedimento fiscal, impõe-se a nulidade do lançamento, por inadequação do roteiro de fiscalização adotado, conforme item 02 da Instrução Normativa 56/2007 e decisões anteriores desse órgão julgador, haja vista que todas as operações efetuadas pelo estabelecimento dizem respeito a mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária. Infrações nulas.

Represento a autoridade fiscal da circunscrição fiscal do contribuinte, para que, em nova ação fiscal, dos períodos fiscalizados, sejam aplicados outros roteiros de fiscalização, para averiguação de supostas irregularidades, e se restar evidenciada a omissão de entradas, deve ser exigido o imposto referente a mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal e o respectivo imposto por antecipação tributária na forma regulamentar.

Quanto a infração 03, que trata da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, referente a falta de fornecimento arquivo magnético exigido mediante intimação, com informações das operações ou prestações realizadas, no período de setembro de 2007 a dezembro de 2008, a infração está caracterizada pelo não atendimento da intimação de fls. 09 e 10, inclusive o sujeito passivo em sua peça em sua peça defensiva não se insurgiu sobre esta acusação fiscal, tendo, apenas invocado o artigo 42, § º, da Lei 7.014/96, para requerer a redução/cancelamento da multa, sob o fundamento de que a ocorrência neste processo não foi derivada de dolo, fraude ou simulação e não ter implicado em falta de recolhimento do imposto.

Quanto ao seu pedido para redução ou cancelamento da multa aplicada em questão, ressalto a legalidade das mesmas, tendo em vista que está prevista no artigo 42, XIII-A, “i”, da Lei nº 7.014/96, não podendo ser acatado o pedido de sua exclusão ou redução, o pleito do contribuinte para cancelamento ou redução não encontra amparo no § 7º do art.42, da lei citada, haja vista a questão concernente a dolo, fraude ou simulação é subjetiva, e quanto a ter implicado falta de recolhimento do imposto, nas infrações 01 e 02, restou caracterizado a tal ocorrência que não foram mantidas por erro de forma nos seus lançamentos tributários.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206825.0072/12-2**, lavrado contra **SERTANEJO COMERCIAL DE ALIMENTOS E TRANSPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor total de **R\$ 56.922,24**, previstas no artigo 42, XIII-A, alínea “j”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de junho de 2013.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – JULGADORA