

A. I. N° - 274068.0009/13-7
AUTUADO - SERRANA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA.
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
INTERNET - 22.11.2013

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0249-02/13

EMENTA. ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. Detectando omissão tanto de entrada como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária, no caso as operações de saídas. Nesta situação o contribuinte não faz jus a fruição do benefício fiscal de que trata o Decreto nº 7.799/00 (Termo de Acordo Atacadista). Infração 01 subsistente. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (frango congelado, cerveja em lata, açúcar, refrigerante, massa, etc.), exige-se o ICMS na condição de responsável solidário (artigos 39, V; 60, II, “n”, RICMS-BA) com multa de 70% e por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, com multa de 60%. Infração 02 e 03 subsistentes. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 14/06/2013, para reclamar crédito tributário no valor total de R\$22.540,05, através das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, 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 cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis. Valor lançado de R\$13.342,28 com multa de 70%. Tudo conforme os ANEXOS 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte
2. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 6.339,55, 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 estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado, conforme os ANEXOS 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte
3. Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, no valor de R\$2.858,22, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque,

em exercício fechado, conforme os ANEXOS 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 9, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte.

O sujeito passivo apresenta impugnação, fls. 138/142, alegando tempestivamente com arrimo no art. 123 do RPAF, pelas razões que passa a expor:

Em relação a infração 01, consigna que realizou o pagamento do quantum que efetivamente observou ter sido pago equivocadamente por si. Diz que a fiscal errou na apuração do valor indicado, em razão de desconsiderar a redução da base de cálculo a que faz jus a defendanté à luz do Decreto 7799/00, por ter subscrito Termo de Atacadista. Observa que é signatária do Termo de Acordo Atacadista (Decreto. 7.799/00) e poderá ter sua base de cálculo reduzida em 41,176%, nas operações de saídas internas destinadas a contribuintes inscritos no CAD – ICMS do Estado da Bahia.

Dos demonstrativos elaborados pela fiscal, se observa que esta desconsiderou a referida redução quando se observa a aplicação da alíquota de 17% e não de 10%, como seria correto fazer. Neste sentido, se realizado o ajuste acima indicado, ou seja, desde que se considere a redução da base de cálculo em razão da condição de atacadista da defendanté, verificar-se-á que já fora recolhida a diferença exigida. Por esta razão, requer a improcedência parcial da autuação.

Quanto a Infrações 02 e 03, que dizem respeito a suposta falta de recolhimento de ICMS apurado, conforme levantamento quantitativo de estoque, através dos anexos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 e 8, destaca que se referem, exatamente, às mesmas mercadorias indicadas na infração 01. Em verdade, diz que a fiscal está tentando fazer exigência tributária referente aos mesmos fatos tributáveis (mesmas mercadorias), adotando, no entanto, outro critério (omissão de entrada).

Observa que, conforme é de conhecimento deste Conselho Estadual, a apuração do valor devido a título de ICMS no que diz respeito a levantamento quantitativo de estoque, deve considerar, para efeito de apuração, o maior valor monetário (de saídas ou de entradas tributáveis).

Diz que, na infração 01, acima, a fiscal efetivamente realiza exigência tributária considerando o maior valor tributável – o das saídas. Nas infrações 02 e 03, sobre o mesmo fato jurídico tributável (mesmas mercadorias), ela objetiva fazer a mesma exigência, mas agora adotando outro critério.

Isto, diz evidenciar, além da inexistência de elementos para se determinar, com segurança, a infração, a ocorrência de autuação – e, pior, de exigência fiscal – em duplicidade, o que é absolutamente vedado pelo princípio *do bis in idem*, que garante a inexistência de dupla exigência sobre a mercadoria ou serviço.

Por estas razões, observa que a devida verificação das infrações 02 e 03 acarretarão a improcedência destas infrações. É o que se requer.

Em razão do exposto, requer que seja o Auto de Infração nº 274068.0009/13-7 julgado totalmente improcedente em relação às Infrações e valores impugnados.

A Auditora Fiscal apresenta Informação Fiscal, fls. 162/165, onde primeiramente destaca as 03 infrações cometidas pelo Contribuinte Autuado, em seguida passa a apresentar suas considerações quanto as argüições apresentadas sobre cada uma das autuações:

Em relação a infração 01, diz que a impugnante pagou parte da infração e quanto ao restante alega que a fiscalização desconsiderou a redução da base de cálculo a que faz jus à luz do Decreto nº 7.799/00. Observa, então, que a interpretação da impugnante esta equivocada. De acordo com o art. 1º do Decreto nº 7.799/00 as mercadorias destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do respectivo anexo poderá ser reduzida em 41,176%.

Como se pode perceber da leitura deste dispositivo, diz a Fiscal Autuante, a redução de base de cálculo não é universal e sim, condicionada a saída para contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia. Como a mercadoria saiu sem a emissão de documento fiscal, a defendanté não faz jus ao benefício estabelecido no art. 1º do Decreto nº 7.799/00. Ratifica a infração 1.

Em relação as infrações 02 e 03, a defendanté argüi que houve repetição da exigência fiscal entre as infrações 01, 02 e 03. Destaca que a arguição não procede, pois são 3 fatos geradores distintos:

(i) omissão de saída maior que a entrada; (ii) imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, baseado no art. 10, inciso I, "a" da Portaria 445/98; e, (iii) imposto devido por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, baseado no art. 10, inciso I, "b" da portaria 445/98. Destaca, ainda, que o valor a infração 2 foi abatido da infração 3. Ratifica portanto as infrações 02 e 03.

Diz que a defesa também alega inexistência de elementos para se determinar com segurança a infração. Rechaça observando que a alegação não procede, porque consta no auto todos os elementos exigidos no art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Por tudo quanto aqui exposto mediante as considerações apresentadas, diz que mantém a ação fiscal que resultou na reclamação do crédito tributário apurado nas infrações, visando salvaguardar os interesses públicos, esperando dos membros deste Egrégio Colégio um julgamento exemplar pela procedência do presente auto.

VOTO

Preliminarmente, verifico presentes, no Processo Administrativo Fiscal em tela, os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos fiscais reclamados, estando o lançamento de ofício de acordo com o estabelecido nos termos dos artigos 39, RPAF BA (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal) e 142 do CTN (Código Tributário Nacional).

O presente Auto de Infração reclama crédito tributário no valor total de R\$22.540,05, relativo às infrações descritas e relatadas na inicial dos autos todas apuradas por levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, seja por falta de recolhimento do imposto relativo omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documento fiscais, seja, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e seja por falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, todas respaldadas por demonstrativos devidamente elucidativos, claros e incisivos, através dos Anexos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 e 9, acostados às fls. 05 a 41 dos autos.

Em relação a apuração do levantamento quantitativo, relativo a infração 01, quanto aos produtos, volume de compras e vendas, estoque e preço médio apontados, vê-se que não há questionamento da defendant, a lide se instala em relação a apuração da base de cálculo. Alega a defendant que é signatário do Termo de Acordo Atacadista, na forma do Decreto nº 7.799 de 09 de maio de 2000, em que autoriza aos contribuintes signatários ter sua base de cálculo reduzida em 41,176%, nas operações de saídas internas destinadas a contribuintes inscritos no CAD – ICMS do Estado da Bahia, o que lhe possibilita ter uma carga tributária de 10% {17% x [(100-41,176)/100]} e não 17% como se apresenta no demonstrativo Anexo 1 acostado às fls. 5 a 6 dos autos, conforme se depreende da leitura do art. 1º do citado dispositivo legal destacado:

Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% [...] (Grifo acrescido)

Cabe destacar, entretanto, que, para o Contribuinte usufruir da fruição do benefício citado, fica condicionada à celebração de Termo de Acordo específico, a ser firmado entre o Estado da Bahia, representado pela Secretaria da Fazenda, através da Diretoria de Administração Tributária - DAT da circunscrição fiscal do contribuinte e o interessado, no qual são determinadas as condições e procedimentos aplicáveis ao caso.

Dentre essas condições destaca-se a de que tal Termo de Acordo não se aplique ao contribuinte que esteja irregular com as suas obrigações tributárias principais e acessórias. Ora, a autuação é por conta de omissão de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, por conseguinte, sem a respectiva escrituração nos livros fiscais competentes, o que em nenhum momento é combatido pelo defendant.

Logo não tem porque lograr êxito a argüição do defendantem em requerer a aplicação das disposições do Termo de Acordo do Decreto nº 7.799 de 09 de maio de 2000, com a aplicação da alíquota de 10% sobre a omissão apurada e não a alíquota 17% assertivamente apontada pela Fiscal Autuante no demonstrativo de débito da infração 01 (fl. 05/06), já que efetivamente o defendantem encontrava-se irregular perante aos termos do acordo assinado, por conta da própria omissão levantada. Ademais, o Termo de Acordo somente ampara as operações com Notas Fiscais emitidas regularmente, que não foi o caso objeto em análise. Infração 01 subsistente.

Quanto às infrações 02 e 03 o defendantem alega tratar-se do mesmo fato jurídico tributável, o que não acosta aos autos nenhum elemento probante de tal assertiva. Há de se ressaltar que, nos termos do art. 143 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

Na realidade tratam-se as atuações de omissão de entradas, seja, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V) e seja por falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária (RICMS/97, art. 125), decorrentes dessas próprias aquisições, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, todas respaldadas por demonstrativos devidamente elucidativos, conforme os ANEXOS 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 7, com o débito da infração 02 apurado no ANEXO 8 (fl. 40) e o débito da infração 03 apurado no ANEXO 9 (fl. 41).

Sobre a alegação defensiva do autuado de que as infrações 02 e 03 geraram uma exigência fiscal em duplicidade, não logra êxito, pois, como a própria fiscal destaca em sua manifestação, o valor do débito do imposto cobrado na infração 02 (fl. 40) foi considerado como crédito no demonstrativo de débito da infração 03 (fl. 41) na forma da legislação, afastando em definitivo o “*bis in idem*” alegado pelo defendantem.

Ademais, há de ressaltar que, no demonstrativo de débito da infração 01 (fl. 06/07), se vê claramente que não se está cobrando o imposto cobrado na infração 02, nem tampouco o da infração 03, o que também se afasta o “*bis in idem*” para essa possível situação, que não é o caso em comento, aliás, tal afirmação, pode ser verificada na última coluna do demonstrativo de débito da infração 01, em que todos os produtos objetos da infração 02 e 03, encontram-se com o valor zero de exigência de débito do imposto.

Sobre a outra assertiva de improcedência argüida pela defendantem, em relação às infrações 02 e 03, de que na infração 01 foi tomado para apuração do valor devido a título de ICMS o maior valor monetário identificado no levantamento quantitativo – o das saídas; por sua vez nas infrações 02 e 03, que diz ser ao mesmo fato jurídico tributável (mesmas mercadorias), faz a exigência, à luz do seu entendimento, adotando outro critério – o de entrada, em que estaria indo de encontro a legislação (Portaria nº 445), onde se deve adotar um dos critérios, o de maior expressão monetária.

De fato o art. 13 da Portaria nº 445, datada de 10/08/1998, expedida pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoque por espécie de mercadoria, apresenta duas situações de orientação de procedimento fiscal, perfeitamente excludentes, ou seja, quando se detecta tanto omissão de entradas como de saídas de mercadorias no desenvolvimento do roteiro de levantamento quantitativo de estoque, deve-se adotar o de maior expressão monetária, porém em relação aos resultados econômicos homogêneos encontrados decorrentes do levantamento quantitativo, que não é o caso objeto em análise – a infração 01 diz respeito às mercadorias com tributação normal, por sua vez as infrações 02 e 03, dizem respeito às mercadorias da substituição tributária.

Ampliando a discussão sobre o roteiro de auditoria mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado, objeto da presente autuação, há de se observar que podem advir diversos cenários de resultado fiscal. Na situação dos autos, verifica-se que foi apurado no exercício de 2009, o seguinte: (i) em relação às mercadorias com tributação normal, foram constatadas diferenças de entradas e saídas, cobrando-se o imposto incidente sobre a omissão real de operações de saídas de mercadorias tributáveis, a qual representou o

maior valor monetário (artigo 60, II, “a”, c/c seu § 1º, do RICMS/97) – infração 01; (ii) em relação às mercadorias tributadas pelo regime da substituição tributária, foram constatadas diferenças nas entradas de mercadorias e, por esse motivo, foi exigido o ICMS: **a**) por solidariedade, o ICMS-ST, pelo fato de o contribuinte ter adquirido os produtos desacompanhados de documentação fiscal, sujeitas ao regime de Substituição Tributária (artigo 124, I, c/c artigo 61, inciso II, “a”, do RICMS/97) – infração 02; **b**) por antecipação tributária, de responsabilidade do sujeito passivo, com a adição da MVA (artigo 125, II, c/c artigo 61, inciso II, “a”, do RICMS/97) – infração 03.

Como tal, o art. 13 da Portaria nº 445, é taxativo na orientação de procedimento fiscal em roteiro de levantamento quantitativo de estoque: encontrando o valor da omissão de saídas maior que o da omissão de entradas (inciso I do art. 13), deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas é o que se procedeu na infração 01, em relação as mercadorias com tributação normal; por outro lado, apurando o valor da omissão de entradas maior do que o da omissão de saídas (inciso II do art. 13), em relação às mercadorias acobertada pelo instituto da Substituição Tributária, deve-se tomar outros procedimentos para a cobrança do imposto devido, como assim procedeu o Fiscal Autuante no Auto de Infração em tela, por ser mercadorias acobertada pelo instituto da Substituição Tributária, na condição de responsável tributário solidário, cobrar o ICMS-ST, é o que ocorreu com a infração 02; por conseguinte cobrar o imposto por antecipação tributária, que é o caso da infração 03; sendo que, nessas duas últimas proposições, o valor do débito do imposto cobrado na infração 02 (fl. 40) deve ser considerado como crédito no demonstrativo de débito da infração 03 (fl. 41), afastando o “*bis in idem*”. Aliás, foi assim que procedeu assertivamente a Fiscal Autuante na ação fiscal. Infração 02 e 03 subsistentes.

Por todo o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração em tela.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **274068.0009/13-7**, lavrado contra **SERRANA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇOES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$22.540,05**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.858,22 e de 70% sobre R\$19.681,83 previstas no art. 42, nos incisos II, “d”; e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de novembro de 2013.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR –JULGADOR