

**A. I. Nº - 207494.0008/14-3**  
**AUTUADO - ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.**  
**AUTUANTE - REGINALDO CÂNDIDO DE MEDEIROS FILHO**  
**ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA**  
**PUBLICAÇÃO - INTERNET - 29.10.2015**

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0184-01/15**

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Autuado elide parcialmente a autuação com apresentação de elementos comprobatórios dos recolhimentos efetuados antes do início da ação fiscal. Infração parcialmente subsistente. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. **2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO.** Restou demonstrada a existência de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias no exercício de 2009. No cálculo do imposto foi tomada por base a diferença de maior expressão monetária – o das saídas tributáveis. A autuação por omissão de saídas tem como fundamento a falta de pagamento de ICMS, uma vez que a saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte constitui o aspecto temporal da norma jurídica que define a incidência do tributo. Já o imposto lançado em função da omissão de entradas não é exigido em virtude desse fato em si, mas sim tendo em vista a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias, haja vista que a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não declarados ao Fisco, e esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Fatos demonstrados. Infração subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade e decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/10/2014, formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$23.054,47, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação

e/ou exterior, nos meses de janeiro a dezembro de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 9.731,96, acrescido da multa de 60%.

Consta se referir à falta de recolhimento do ICMS devido nas aquisições de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (produtos farmacêuticos) no Estado de São Paulo, no exercício de 2009, através do CFOP 2403, sendo que o referido Estado não é signatário do Protocolo ICMS nº 76/1994, dos fornecedores York S/A Indústria e Comércio e Neopan Artigos Infantis Ltda., que não recolheram qualquer valor de ICMS por antecipação para o Estado da Bahia durante o exercício de 2009, conforme extrato de arrecadação anexado aos autos às fls. 53/54; Demonstrativo de Auditoria acostado às fls. 08 a 11 dos autos; e CD-R anexado à fl. 60 dos autos. Consta, ainda, que foi enviado por “e-mail” em demonstrativo ao contribuinte que não comprovou o recolhimento do ICMS;

2. Falta de recolhimento do imposto relativo a 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, no exercício de 2009, sendo exigido ICMS no valor de R\$13.322,51, acrescido da multa de 70%.

Consta que o Levantamento Quantitativo de Estoque (fls. 12 a 18 do PAF) apurado com base nas informações prestadas pelo contribuinte nos arquivos magnéticos (SINTEGRA) enviados a SEFAZ (CD-R fl. 60) e nos documentos fiscais apresentados pelo contribuinte. Levantamento Quantitativo de Estoques apurado por Agrupamento de códigos, uma vez que, seus arquivos magnéticos, apresentam diferentes codificações para os mesmos produtos no exercício fiscalizado. Tendo sido cobrado à omissão de saídas de mercadorias tributadas, Base de Cálculo (R\$ 78.364,13 e ICMS R\$ 13.322,51) por apresentar valor superior as omissões de entradas de mercadorias, (Base de Cálculo R\$ 25.794,18 e ICMS R\$ 4.385,01) (fl. 12 a 18 do PAF) conforme prevê o art. 13, inciso I, da Portaria nº 445/1998. Foram entregues ao contribuinte todos os Demonstrativos e Relatórios de Fiscalização que serviram de base para o Levantamento Quantitativo de Estoque juntamente com um CD-R, comprovante anexo (fl. 55 a 59 do PAF), para que fosse apresentado contra provas das omissões apresentadas. Anexo ao PAF os Demonstrativos e Relatórios que serviram de base para o Levantamento Quantitativo de Estoques.

O autuado apresentou defesa (fls. 68 a 75) reproduzindo, inicialmente, os dispositivos do RICMS/BA/97 e da Lei nº 7.014/96, que fundamentaram o enquadramento da autuação e imposição da multa no Auto de Infração. Alega que não foi citada a alínea do inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Sustenta que não devem subsistir as acusações, uma vez que totalmente infundadas tendo sido o imposto relativo a cada uma das situações descritas no lançamento devidamente recolhido nas hipóteses e percentuais devidos.

Preliminarmente, argui a nulidade do lançamento de ofício por falta de subsunção do fato à norma. Alega que os dispositivos indicados como tendo sido infringidos, não guardam relação de causa e efeito com a conduta reprimida pelo Fisco, sendo suficiente para constatação disso a leitura dos artigos apontados no Auto de Infração, cuja transcrição apresenta.

Conclui que diante do vício de fundamentação decorrente da ausência de subsunção fato/norma, nulo se apresenta o Auto de Infração.

Prosseguindo, diz que a título argumentativo, caso seja superada a preliminar de nulidade do lançamento de ofício, já que implica cerceamento ao amplo direito de defesa e contraditório, passa ao mérito.

Relativamente à infração 01, assevera que a exigência é totalmente insubsistente, seja em função da decadência que atinge parte do suposto crédito tributário, seja porque ao contrário do que aventado o imposto por antecipação foi devidamente recolhido.

No tocante à decadência, alega que ocorreu a decadência parcial do suposto crédito tributário, relativo aos meses de janeiro a outubro de 2009, nos moldes do § 4º do art. 150 do CTN, haja vista que, não obstante a atividade que exerce, sujeita a revisão pelo Fisco, o Auto de Infração em questão foi lavrado somente no dia 30/10/ 2014, cuja ciência se no dia 05/11/2014, enquanto os supostos fatos geradores abrangem o período de janeiro a dezembro de 2009.

No respeitante à parte remanescente, afirma que melhor sorte não assiste a pretensão fiscal, haja vista que o imposto devido por antecipação nas aquisições interestaduais das mercadorias elencadas nas notas fiscais sob o código CST 010 foi devidamente recolhido pelos fornecedores paulistas logo após a concretização da operação mercantil, conforme se verifica nas GNRES - Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais - que acosta aos autos, as quais identificam: a nota fiscal a que se refere; o valor do ICMS/ST; e o Convênio ICMS 76/94. Apresenta tabela na qual são identificadas as Notas Fiscais nºs 3973, 4881, 5956, 020498, 119686, 120447, 120656, 121360, com respectivos valores.

Registra que as mercadorias submetidas ao código CST 020, que também constam das notas fiscais arroladas na autuação, não estão sujeitas ao regime de substituição tributária, mas sim a redução da base de cálculo. Nesse sentido, invoca e reproduz o art. 338, III, c/c Anexo 4, do RICMS/BA/97.

Conclui que, por qualquer ângulo que se analise a questão, forçoso o reconhecimento de que a exigência fiscal formalizada através do item 01 é totalmente insubsistente, cujo reconhecimento requer.

Quanto à infração 02, diz que a exigência fiscal não se sustenta, haja vista que é resultante de levantamento quantitativo de estoque que tomou em consideração o exercício de 2009, ou seja, janeiro a dezembro.

Alega que foi cientificado do lançamento de ofício apenas no dia 05/11/2014, de forma que nos moldes do § 4º do art. 150 do CTN, para a efetivação do referido levantamento seria legítima apenas a consideração dos meses de novembro e dezembro de 2009, já que o período anterior, no caso janeiro a outubro, se encontra atingido pela decadência.

Aduz que se considerando para o cálculo do suposto crédito apenas os meses não alcançados pela decadência, o valor que seria em tese e a título argumentativo devido resultaria muito inferior àquele que está sendo exigido, conforme planilhas que acosta aos autos (doc. 02).

Assevera que, sem prejuízo da preliminar de decadência, nada é devido a título de falta de recolhimento de ICMS em operações saídas tributadas supostamente ocorridas sem a emissão dos respectivos documentos fiscais e sem lançamento em seus livros, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, pois o Fisco considerou apenas o valor base correspondente ao total das notas fiscais que não teriam sido emitidas e registradas e aplicou a alíquota genérica de 17% para saídas internas, sem considerar, por exemplo, mercadorias beneficiadas com “redução de alíquota”, de base de cálculo, isentas, etc., nos moldes do RICMS/BA/97.

Salienta que, se o Fisco presume que saídas teriam sido omitidas, já que entradas não teriam sido registradas, então se a apuração se deu por levantamento quantitativo do estoque, o crédito fiscal proveniente do suposto não registro – de entradas – deveria ter sido abatido pelo autuante do valor exigido pela falta de recolhimento de imposto, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS e enriquecimento ilícito do Estado.

Alega que se interestadual a entrada omitida deveria o autuante abater 7%, a título de crédito fiscal, dos 17% reclamados, e se interna deveria aplicar os 17% somente sobre o valor acrescido, após o desconto dos 17%, também a título de crédito, por compras.

Finaliza a peça defensiva requerendo a improcedência do Auto de Infração.

O autuante prestou informação fiscal (fls. 145 a 151) na qual contesta as alegações defensivas. Afirma que todas as infrações imputadas ao autuado estão devidamente respaldadas nos dados constantes dos arquivos magnéticos enviados pelo contribuinte à SEFAZ/BA. Diz que tais dados foram confrontados com as Notas Fiscais de Entradas e Saídas de mercadorias e os dados escriturados nos seus livros fiscais. Acrescenta que todos os elementos constantes do Auto de Infração estão respaldados nos documentos fiscais emitidos pelo contribuinte e registrados na sua escrita fiscal que foram arrecadados junto à empresa e devidamente analisados.

Rechaça a alegação defensiva referente à infração 01, de ocorrência da decadência parcial, relativamente ao meses de janeiro a outubro de 2009, afirmando que o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito relativo ao exercício de 2009, está respaldado no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, Lei 5.172/66, cuja redação reproduz. Alega, ainda, que o aduzido direito está respaldado no Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956/81, conforme prevê o art. 107-A, inciso I, cujo texto também transcreve.

Sustenta que, diante disso, como a ação fiscal abrangeu o exercício de 2009 e o Auto de Infração foi lavrado em 30/10/2014, o lançamento foi formalizado ainda dentro do período de 5 anos, contados do 1º dia do exercício seguinte à ocorrência dos fatos geradores.

No que tange à parte remanescente da exigência fiscal, atinente aos meses de novembro a dezembro de 2009, acata a alegação defensiva de que o ICMS por antecipação nas aquisições interestaduais das mercadorias elencadas foi devidamente recolhido através de guias GNRE, pelo próprio autuado, conforme fls. 80 a 99 dos autos.

Conclui que, estando comprovados todos os recolhimentos do ICMS por Antecipação nas aquisições de mercadorias enquadradas no Regime da Substituição Tributária nos meses de novembro de 2009 no valor de R\$ 890,18 e no mês de dezembro de 2009 no valor de R\$ 2.374,12, o valor da infração 01, originalmente exigido no Auto de Infração de R\$ 9.731,96, fica reduzido para R\$ 6.467,66, referente as aquisições de mercadorias nos meses de janeiro a outubro de 2009, conforme demonstrativo anexado aos autos.

Salienta que durante a ação fiscal o contribuinte foi intimado para apresentar os comprovantes de recolhimentos do ICMS, contudo, não apresentou, sob a alegação de que teriam sido recolhidos pelos fornecedores através do Convênio nº. 76/1994, que não fizeram qualquer recolhimento por antecipação para o Estado da Bahia, conforme extratos de arrecadação e “e-mail” do autuado de fls. 53 a 57 dos autos.

No que tange à infração 02, diz que, conforme já contestara na infração 01, a ação fiscal abrangeu o exercício de 2009 e o Auto de Infração foi lavrado em 30/10/2014, portanto o lançamento foi formalizado ainda dentro do período de 5 anos, contados do 1º dia do exercício seguinte à ocorrência dos fatos geradores.

Quanto à segunda parte das alegações defensivas afirma que não procedem, uma vez que foram cumpridas todas as exigências contidas na Portaria nº. 445/98 e no Levantamento Quantitativo de Estoque só foram processados produtos de tributação normal, e não foram processadas mercadorias com redução de base de cálculo conforme Demonstrativo de Auditoria Levantamento Quantitativo de Estoques de fls. 12 a 18 dos autos. Assevera que, desse modo, foram observadas as situações tributárias dos produtos apurados.

No tocante à alegação defensiva de que a leitura da descrição do fato constante no lançamento de ofício leva a crer que se trata de omissão de saídas em razão de falta de registro de entradas de mercadorias, também não procede, conforme a Portaria nº. 445/98, art. 13, inciso I, cuja redação reproduz.

Observa que não lhe compete falar em abatimento do crédito fiscal proveniente do registro das entradas de mercadorias, haja vista que a infração 02 diz respeito à falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributadas. Ou seja, houve mais registro de

entradas das mercadorias selecionadas e, por consequência, utilização anteriormente dos créditos fiscais referente a essas mercadorias.

Sustenta que, dessa forma, o Levantamento Quantitativo de Estoques apresentado no Auto de Infração no valor de Base de Cálculo de R\$78.364,13 com ICMS de R\$13.322,51, resta devidamente comprovado, conforme demonstrativos de fls.12 a 18 dos autos e CD-R de fl. 60.

Finaliza opinando pela procedência parcial do Auto de Infração no valor de R\$19.790,17.

O autuado cientificado da informação fiscal se manifestou (fl. 157) reiterando todos os argumentos apresentados na peça de defesa vestibular, pugnando pela improcedência do Auto de Infração.

## VOTO

O Auto de Infração em exame versa sobre o cometimento de duas infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado.

Inicialmente, no que diz respeito à nulidade arguida pelo impugnante por falta de subsunção do fato à norma, em razão de os dispositivos indicados como tendo sido infringidos não terem relação de causa e efeito com a conduta reprimida pelo Fisco, constato que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que, claramente, se verifica pela descrição dos fatos o enquadramento legal, tendo inclusive o autuado exercido plenamente o direito de ampla defesa e do contraditório, conforme será visto na análise de mérito.

Assim sendo, não acolho a nulidade arguida, haja vista a inocorrência de quaisquer das hipóteses previstas no art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF/99 - aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, capaz de invalidar o ato de lançamento de ofício.

Quanto à alegação de ocorrência da decadência parcial do crédito tributário relativo aos meses de janeiro a outubro de 2009, conforme o § 4º do art. 150 do CTN, em razão de o Auto de Infração ter sido lavrado em 30/10/2014, cuja ciência se deu no dia 05/11/2014, cumpre observar que o entendimento prevalecente neste CONSEF tem sido no sentido de que a contagem do prazo decadencial se dá na forma do art. 173, I, do Código Tributário Nacional – CTN, ou seja, a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado e não da data de ocorrência do fato gerador, conforme o § 4º do art. 150 do CTN aduzido pelo impugnante.

Vale reproduzir, a título ilustrativo, trecho de voto proferido pela 2ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF no recente Acórdão CJF Nº 0294-12/15, sobre o tema decadência, conforme abaixo:

## VOTO

(...)

Em seguida, da análise da prejudicial de mérito de decadência arguida verifica-se que, quando da lavratura e registro do Auto de Infração, ocorridos respectivamente, em 31/03/2011 e 08/04/2011, não havia sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, relativo ao período de janeiro e fevereiro de 2006, o qual se extinguiria no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante previsto no art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), então vigente, o que vale dizer que o termo do prazo decadencial seria 31/12/2011.

Saliente-se que a legislação baiana, vigente à época dos fatos geradores, conforme disposto no art. 107-A do COTEB, estabeleceu marco temporal diferenciado para contagem do prazo decadencial, ancorada no permissivo normativo constante no art. 150, § 4º, c/c o art. 173, I, do CTN.

Ressalte-se que, com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/14, foi revogado o art. 107-A, da Lei nº 3.956/81. Porém, por tratar-se de norma jurídica de natureza material e não procedimental, não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária então vigente, conforme frisado no Parecer da PGE/PPROFI, às fls. 633 a 636 dos autos. Assim, não há que se falar em decadência do período apurado no Auto de Infração.

Desse modo, como o período objeto da autuação abrange janeiro a dezembro de 2009, a Fazenda Pública estadual teria o direito de constituir o crédito tributário até 31/12/2014.

Considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/10/2014, cuja ciência o autuado acusou em 05/11/2014, não há que se falar em ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário, conforme arguido pelo impugnante.

Diante do exposto, não acolho a decadência arguida relativamente às infrações 01 e 02.

No que tange à parte remanescente da infração 01, ou seja, a exigência atinente aos meses de novembro e dezembro de 2009, o impugnante alega que o recolhimento já fora efetuado pelos fornecedores estabelecidos no Estado de São Paulo, conforme se verifica nas GNRES - Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais, as quais identificam as Notas Fiscais nºs 3973, 4881, 5956, 020498, 119686, 120447, 120656, 121360.

Observo que na informação fiscal o próprio autuante acatou a alegação defensiva. Admitiu descaber a exigência, em face de o ICMS ter sido recolhido antes do início da ação fiscal através de GNRE, pelo próprio autuado, conforme fls. 80 a 99 dos autos.

Diante disso, considerando que o autuado comprovou, através dos documentos de arrecadação acostados aos autos de fls. 80 a 99, que o ICMS exigido referente aos meses de novembro e dezembro de 2009 já houvera sido recolhido tempestivamente, remanesce a exigência quanto aos meses de janeiro a outubro de 2009, passando o valor do ICMS originalmente apontado no Auto de Infração de R\$9.731,96 para R\$6.467,66, sendo, desse modo, parcialmente subsistente a infração.

No que concerne à infração 02, constato que o levantamento levado a efeito pela Fiscalização considerou as disposições da Lei nº 7.014/96, do RICMS/BA/97 e, especialmente, da Portaria nº 445/98, sendo que, no cálculo do imposto foi tomada por base a diferença de maior expressão monetária - o das saídas tributáveis.

Verifico que não procede a alegação defensiva de que se trata de presunção. Na realidade, a presunção aduzida pelo impugnante ocorre quando a existência de entradas de mercadorias não contabilizadas denuncia a falta de contabilização de receitas, ficando evidente que a empresa efetuou pagamentos com recursos não declarados ao Fisco, e esses recursos, até prova em contrário, presumem-se decorrentes de operações (vendas) anteriormente realizadas e também não contabilizadas.

No presente caso, a diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível, haja vista que se apurou omissão de saídas de mercadorias tributadas normalmente.

Observo que não foram arroladas mercadorias cujas operações de saídas ocorreram com redução de base de cálculo, conforme se verifica no “Demonstrativo de Auditoria Levantamento Quantitativo de Estoques” de fls. 12 a 18 dos autos.

Constato que assiste razão ao autuante quando diz que descabe falar-se em abatimento do crédito fiscal proveniente do registro das entradas de mercadorias, haja vista que a autuação diz respeito a omissão de saídas de mercadorias tributadas, cujas entradas das mercadorias selecionadas e, por consequência, os créditos fiscais foram lançados anteriormente.

Diante disso, restando comprovada a falta de recolhimento do ICMS em face da omissão de saídas de mercadorias tributadas normalmente no valor de R\$78.364,13, com ICMS calculado corretamente com aplicação da alíquota de 17%, no valor de R\$13.322,51, conforme demonstrativos de fls. 12 a 18 dos autos e CD-R de fl. 60, esta infração é integralmente subsistente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## 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 **207494.0008/14-3**, lavrado contra **ATACADÃO DISTRIBUIÇÃO COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$19.790,17**, acrescido das multas de 60%

sobre R\$6.467,66 e de 70% sobre R\$13.322,51, previstas no artigo 42, inciso II, alínea “d”, inciso III, da Lei nº 7.014/96, respectivamente, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de outubro de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR