

A. I. N º - 274068.0007/15-0  
AUTUADO - ATA KAREJO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.  
AUTUANTE - CRYSTIANE MENEZES BEZERRA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 09.02.2016

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0012-04/16**

**EMENTA.** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. A) OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. Infração caracterizada. b) LANÇAMENTO DO IMPOSTO POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatando-se diferenças de entradas através de levantamento quantitativo, é devido o pagamento do imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadorias recebidas de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Infrações não elididas. Acusações mantidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente auto de infração, lavrado em 19/06/2015, traz a exigência de ICMS no valor histórico de R\$962.499,04, acrescido das multas de 60% e 100%, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas:

**1.04.05.02-** 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 omitida, 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. no exercícios de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$603.613,33, acrescido da multa de 100%;

**2.04.05.08-** Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$191.969,12, 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 em exercício fechado de 2010. Aplicada multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

**3. 04.05.09-** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, no valor de R\$166.916,59, 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 de 2010 . Aplicada multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96.

O autuado através de advogado habilitado ingressa com defesa, fls. 129 a 146 onde, inicialmente, transcreve o teor das infrações e, em seguida, de forma preliminar, suscita a nulidade do Auto de Infração, em razão da existência de um vício insanável, que consiste no fato de não haver elementos suficientes para determinar com segurança a infração, tendo em vista o fato do autuante ter considerado que todas as ocorrências teriam ocorrido no último dia do exercício do ano fiscalizado, no caso se trata do exercício de 2010.

Entende não haver nos autos motivos que levassem a fiscalização agir desta forma. Isto porque, de acordo com os anexos contidos no presente Auto de Infração, percebe-se que há a discriminação mês a mês das operações consideradas omitidas, razão pela qual não havia que se aplicar o quanto previsto no artigo 39, § 2º do RPAF.

Transcreve trechos de acórdãos deste Conselho, que, no seu entendimento, reconheceram a nulidade da autuação em casos idênticos ao presente caso.

Argumenta que resta demonstrada a nulidade ocorrida também no presente Auto de Infração, na medida em que o autuante possuía condições de discriminá-los mês a mês, ao invés de considerá-los como ocorridos apenas no último dia do exercício fiscalizado.

Acredita que tal atitude provavelmente se deu em razão do elevado montante do auto e para se tentar evitar o reconhecimento da decadência, tendo em vista o fato da ciência do ora Impugnante ter ocorrido apenas em 25/06/2015. Assim, caso as infrações fossem discriminadas mês a mês, todos os fatos geradores anteriores a 25/06/2010 estariam decaídos, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

Requer a decretação da nulidade do Auto de Infração, nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea "a" do RPAF, em razão do autuante ter aplicado o quanto previsto no artigo 39, § 2º do RPAF sem que o mesmo fosse cabível, na medida em que ele tinha condições de discriminá-los mês a mês, ao invés de considerá-los como o último dia do exercício fiscalizado, como o fez.

Adentra ao mérito da autuação, advoga sua improcedência ante aos argumentos a seguir delineados.

Informa que antes do início da ação fiscal, já havia realizado a sua denúncia espontânea, bem como o parcelamento (em anexo – Doc. 02), no valor de R\$523.922,89. Desta forma, a presente infração deveria conter apenas a quantia de R\$79.690,44, relativo à diferença entre os R\$603.613,33 da presente infração e os R\$523.922,89, já reconhecidos na denúncia espontânea.

Ressalta que também o valor de R\$79.690,44, também não procede, pois a planilha elaborada pelo autuante está com valores distorcidos. Como forma de demonstrar o quanto alegado anexa uma mídia contendo a revisão realizada pela sua contabilidade, onde constam os reais valores das mercadorias, que ao todo deram uma diferença de aproximadamente R\$50 mil reais.

Diz que confrontando a planilha do autuante com a por ele elaborada, chega-se à quantia de R\$29.612,45, que será reconhecida e devidamente paga pela empresa.

Prossegue afirmando que da análise das infrações 02 e 03 e da infração 01 percebe-se que a autuação engloba tanto as supostas omissões de entrada e de saída num mesmo exercício (2010). Sendo assim, o procedimento correto a ser adotado pela fiscalização seria o previsto no artigo 13, inciso I, da Portaria nº 445/98, que transcreveu.

Interpreta o dispositivo no sentido de que o procedimento foi devidamente realizado, através da infração 01, esta que inclusive já foi reconhecida por meio da denúncia espontânea, que está

atualmente em fase de parcelamento, entretanto, ao invés do Autuante ter se limitado à referida infração, também autuou, de forma equivocada, mais 02 infrações (02 e 03). Isto porque, no momento da autuação, o Autuante não levou em consideração o quanto expressamente previsto no artigo 15 da Portaria nº 445/98.

Externa o seu entendimento de que o procedimento adotado no presente caso, em relação as infrações 02 e 03, só poderiam ter sido realizado caso se tratasse de exercício aberto, mas não nos casos onde o exercício é fechado, como no presente.

Transcreve trechos de voto vencido contido no acórdão CJFnº 0230-11/14 proferido pela Conselheira Rosany Nunes de Mello Nascimento, e acórdão da JJF 0305-02/11 e 0098-04/10, deste Conselho.

Finaliza requerendo a nulidade do Auto de Infração em preliminar e pelo princípio da eventualidade, que a infração 01 seja julgada parcialmente procedente, tendo em vista já ter havido a denúncia espontânea e parcelamento de parte dos débitos que estão sendo exigidos. Requer também a improcedência das infrações 02 e 03, em razão do desrespeito às normas previstas na Portaria nº 445/98.

A autuante, ao prestar a informação fiscal, fls. 168 a 178 a resume as alegações da defesa nos seguintes tópicos:

- a) nulidade em razão da não discriminação mês a mês dos fatos geradores;
- b) efetuou denúncia espontânea e solicita abater este valor da infração 1;
- c) apresentou mídia para revisão dos valores da infração 1;
- d) irá efetuar o pagamento parcial da infração 1;
- e) as infrações 2 e 3 desrespeitam o que determina o art. 15 da Portaria nº 445/98.

Em relação a alegação de que existe a discriminação mês a mês das operações consideradas omitidas, razão pela qual não havia que se aplicar o quanto previsto no artigo 39, §2º RPAF, Esclarece que tal alegação não procede, pois não existe a demonstração de omissão de saída mês a mês.

A infração derivou de levantamento quantitativo de estoque e só é possível apurar eventuais omissões de saídas incluído no cálculo o estoque final. Como só existe estoque final em 31/12/2010, só é possível considerar a omissão de saída em dezembro de 2010, conforme o art. 39, §2º RPAF.

Quanto aos acórdãos citados pela defendant o de nº 0130-05/10 justifica a nulidade da infração devido a fiscalização ter levado em consideração a data de emissão dos documentos e não o fluxo financeiro na rotina de caixa. Portanto este acordão trata de um mérito distinto ao auto em lide e não se aplica.

No que diz respeito ao de nº 0140-50/10 também refere-se a infração baseada no auditoria de caixa, além de observar regime de tributação distinto em um mesmo exercício (normal e Simples Nacional), cujo o mérito também é diferente ao auto em lide, sendo assim, também não é aplicável ao caso.

A citação por parte da impugnante de que tal atitude se deu em razão do elevado montante do auto e para se tentar evitar o reconhecimento da decadência, tendo em vista o fato da ciência ter sido em 25/06/2010, não passa de uma tese descabida e sem fundamento.

Quanto a denúncia espontânea nº 6000000138137, citada pelo sujeito passivo, esclarece inicialmente que a empresa foi intimada em 02/04/2015, fl. 08, logo no início da ação fiscal a apresentar a citada denúncia espontânea com o respectivo quantitativo de mercadorias baixadas no estoque e valor unitário, porém até o momento da lavratura do Auto de Infração não apresentou os documentos solicitado.

Observa que na denúncia espontânea tem como infração o código 02.01.01, que significa que deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros próprios. Esta descrição é para imposto declarado e não recolhido, o que não tem relação com a infração em lide, que é levantamento quantitativo de estoque. Mesmo que a denúncia espontânea, em tese, fosse de levantamento quantitativo de estoque, a simples medida de abater da infração o valor da denúncia espontânea não está correto, porque é preciso verificar se os itens a que se refere à denúncia espontânea são os mesmos do levantamento quantitativo de estoque da infração em lide.

Aduz que após verificar a mídia anexada pela impugnante constatou:

1-No item 707398 - ERVILHA QUERO TP 200GR , consta no anexo 1, folhas 30, o valor unitário de 47,23. Segundo a impugnante: "o preço médio do inventário incorreto. preço normal R\$0,78 / un". Esclarece que consta no inventário, folhas 109, o mesmo preço lançado no anexo 1 que é de R\$47,23. A empresa não comprova o valor alegado. Cita os art. 8, IV, 142 e 143 do RPAF e entendo que o preço médio do anexo 1, folhas 30, resta devidamente caracterizado.

## 2. CONTAGEM EM DUPLICIDADE

Com relação ao item 108249 e 834940 - \*LEITE PO ITAMBE INTEG SC, a defendant alega que houve erro em duplicidade nas entradas e saídas. Ocorre que a empresa mudou o sistema no meio do exercício e passou a ter mais de um código para o mesmo item. Para este item a fiscalização agrupou os itens de código 108.243, 108.249, 834.940, 834.947, 1.419.242 e 1.688.987, conforme anexos, folhas 29 a 78. Não existe a citada duplicidade no demonstrativo de estoque, folhas 31, demonstrativo das notas fiscais de entrada, folhas 39, demonstrativo de ECF, folhas 67 e no demonstrativo de notas fiscais de saída, folhas 89. Já no demonstrativo anexado pelo defendant, folhas 165, constam os itens 108.249, 108.243 e 834.940 sem agrupamento.

Com relação ao item 321.426 - LEITE CONDENSADO ITAMBE LT 395GR, a defendant alega que houve erro em duplicidade nas entradas e saídas. Ocorre que a empresa mudou o sistema no meio do exercício e passou a ter mais de um código para o mesmo item. Para este item a fiscalização agrupou os itens de código 321.426, 321.427 e 1.471.988, conforme anexos, folhas 29 a 78. Não existe a citada duplicidade no demonstrativo de estoque, folhas 30, demonstrativo de notas fiscais de entrada, folhas 46, demonstrativo de ECF, folhas 71 e no demonstrativo de notas fiscais de saída, folhas 89.

Conclui que a empresa não apresentou provas consistentes para elidir a infração1. Ratifica o valor exigido nesta infração 1.

Quanto às infrações 02 e 03 esclarece que a fiscalização seguiu o art. 10, inciso I da Portaria nº 445/98, que determina que no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária e se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento: a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V); b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, “d”).

No que diz respeito ao citado voto da conselheira Rosany Nunes de Mello Nascimento diz que o mesmo foi vencido e transcreve o teor do voto vencedor, e ratifica os valores exigidos nas infrações 2 e 3, por estar de acordo com a legislação.

Ao finalizar, opina pela manutenção da autuação.

## VOTO

O Auto de Infração imputa ao autuado o cometimento de três infrações, tendo este se insurgido contra o lançamento, onde, inicialmente, argui a nulidade do Auto de Infração por entender que

não existem elementos suficientes para determinar com segurança a infração, em razão da fiscalização ter considerado todas ocorrências no último dia do exercício , quando deveria ter sido mês a mês.

Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração pois todas as infrações foram decorrentes de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado. Isto significa dizer que foi levado em consideração às quantidades dos estoques iniciais e finais informados no livro Registro de Inventário.

Isto posto, verifico que a escrituração do referido livro é de responsabilidade da própria empresa e à época dos fatos geradores obedecia às determinações contidas no art. 330 do RICMS/BA, que transcrevo.

*Art. 330. O livro Registro de Inventário, modelo 7 (Anexo 46), destina-se a arrolar,*

*pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço “*

Da leitura do citado dispositivo constato que as quantidades inseridas no questionado livro, são aquelas existentes no estoque da empresa na data do balanço. De acordo com as normas contábeis o balanço é uma demonstração contábil que reflete a situação patrimonial e financeira da empresa em determinada data, geralmente coincidente com o último dia no ano calendário, ou seja, 31 de dezembro. No caso em questão observo que esta foi a data em que a empresa optou em inventariar as quantidades das mercadorias existentes em seu estoque , conforme se verifica nas cópias do livro Registro de Inventário anexado às fl. 91/119. Assim, a fiscalização não teria outra alternativa a não ser efetuar o levantamento quantitativo anualmente e consequentemente considerar a data de ocorrência das omissões apuradas no último dia do ano, como inserido no Auto de Infração.

Ademais, observo que as acusações estão postas de maneira clara e devidamente demonstradas de forma analítica, cujas planilhas elaboradas foram entregues ao autuado, mediante recibo, lhe possibilitando os mais amplos meios de defesa. Com isso, vejo que foram seguidas todas as normas estabelecidas pelo Art. 39 do RPAF/BA, razão pela qual ultrapassou as arguições de nulidade e, consequentemente, passo ao exame do mérito.

Todas as infrações tratam de levantamento quantitativo de estoque em um único exercício, no caso 2010, razão pela qual as analisarei conjuntamente.

Em sua defesa o autuado alegou, em síntese que: a) em relação a infração 01, antes do início da ação fiscal já havia realizado denúncia espontânea, bem como o parcelamento no valor de R\$523.922,89.Que o valor devido é de R\$29.612,45, conforme demonstrativo que elaborou e anexou em mídia eletrônica; b) em relação às infrações 02 e 03 entende que a infração 01, já reconhecida através da denúncia espontânea , engloba tanto as supostas omissões de entrada e saída no exercício de 2010 e que o procedimento correto da fiscalização seria o previsto no art. 13, inciso I, da Portaria 445/98. Entende que a metodologia utilizada nas infrações 02 e 03 somente poderia ter sido realizada caso se tratasse de exercício aberto conforme previsto no art. 15 da citada Portaria.

Primeiramente observo que apesar de constar os totais das omissões de entradas e saídas de ambos os tipos de mercadorias ( tributadas normalmente e enquadradas no regime de substituição tributária) nos valores de R\$1.227.386,22 e R\$5.160.388,74, respectivamente, na infração 01 somente foi objeto de exigência as omissões de saídas das mercadorias tributadas normalmente pois o imposto devido de cada mercadoria naquelas condições foi calculado individualmente através da aplicação da alíquota correspondente sobre cada omissão de saída, resultando no total de R\$603.613,33, conforme verifica-se à fl. 33. Portanto, diferentemente do entendido pelo sujeito passivo não se trata da situação prevista no art.13 da Portaria 445, pois

aquele dispositivo diz respeito as situações em que ocorra tanto omissão de entradas e saídas de mercadorias sujeitas a tributação normal, o que não foi o caso pois como esclarecido as omissões de entradas foram exclusivamente de mercadorias sujeitas à substituição tributária e é objeto de exigência nas infrações 02 e 03. Portanto, a infração 01 diz respeito exclusivamente à omissão de saídas de mercadorias tributadas normalmente.

Por outro lado, a mesma Portaria estabelece tratamento diferenciado em relação as mercadorias sujeitas à antecipação tributária, exigindo em relação às omissões de entradas o disposto no art. 10, inciso I a seguir transcrito:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I – se a mercadoria ainda estiver em fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:*

*1-a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (art. 60,II, “b”);*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS)(&, art. 915, II, “d”).*

Assim, a fiscalização corretamente calculou o ICMS conforme acima explicitado, isto é, por responsabilidade solidária (infração 02) e por antecipação (infração 03).

Diante das considerações acima, entendo que os cálculo para apuração do ICMS devido das infrações 01, 02 e 03 foram efetuados de acordo com o determinado na Portaria 445/98 que regulamenta os procedimentos referentes aos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias.

No que diz respeito ao pedido do contribuinte de abater na infração 01 o valor recolhido através de denúncia espontânea realizado antes do inicio da ação fiscal no valor de R\$523.922,89, deixo de acatá-lo pois conforme se verifica no documento que formalizou a mesma, fl. 161 verifico que se trata de confissão de dívida relativa a infração registrada sob o código 02.01.01, e refere-se a falta de recolhimento do ICMS, no prazo regulamentar , ou seja, imposto declarado pelo próprio contribuinte em seus livros fiscais e não recolhido, enquanto que a irregularidade da infração 01 diz respeito a saídas sem emissão dos respectivos documentos fiscais, portanto, operações não registradas nos livros fiscais. Ademais, observo que o sujeito passivo foi intimado para que apresentasse os demonstrativos analíticos que compuseram os valores da denúncia espontânea, porém não foi atendido. Assim prevalece os dados confessados pelo próprio autuado e como dito anteriormente refere-se a imposto declarado e não recolhido, não podendo ser considerado neste Auto de Infração.

Quanto aos valores apontados na mídia anexada na defesa, referente à infração 01, a autuante na Informação Fiscal, após confronto entre o levantamento por ela elaborado constatou que as divergências se restringiam aos seguintes itens:

1.item 707398 - ERVILHA QUERO TP 200GR , consta no anexo 1, folhas 30, o valor unitário de 47,23. Segundo a impugnante: "o preço médio do inventário incorreto. preço normal R\$ 0,78 / un".

Esclarece que consta no inventário, folhas 109, o mesmo preço lançado no anexo 1 que é de R\$47,23.

Acato este entendimento pois de acordo com o demonstrativo de fl.30 no período fiscalizado não houve saídas através de documentos fiscais, nem estoque final. Neste caso , já que foi apurado omissão de saídas, deve ser utilizado o custo médio unitário constante no estoque inicial, registrado no livro Registro de Inventário do exercício de 2009, que no caso foi R\$47,23.

2. item 108249 e 834940 - \*LEITE PO ITAMBE INTEG SC, e item 321.426 - LEITE CONDENSADO ITAMBE LT 395GR a defendant alega que houve erro em duplicidade nas entradas e saídas. A autuante esclareceu que a empresa mudou o sistema no decorrer do exercício e passou a ter mais de um código para o mesmo item e esta situação foi considerada na fiscalização.

Efetivamente verifico que de acordo com o documento de fl. 19 “relação de códigos com a mesma descrição “ estas situações foram consideradas ao ser efetuado o agrupamento dos itens das espécies de mercadorias afins, conforme previsto no item III do art. 3º da Portaria 445.

Ante ao acima exposto, entendo que as infrações 01, 02 e 03 restaram caracterizadas.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 274068.0007/15-0 lavrado contra **ATAKAREJO DISTRIBUIDOR DE ALIMENTOS E BEBIDAS LTDA.** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$962.499,04**, acrescido da multa de 100% sobre R\$795.582,45 e 60% sobre R\$166.916,59, previstas no art. 42, incisos II, "d" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de fevereiro 2016

ÁLVARO BARRRTO VIEIRA - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA