

**A. I. Nº** - 269283.0018/15-9  
**AUTUADO** - MERCANTIL JR INDÚSTRIA E COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.  
**AUTUANTE** - DILSON MILTON DA SILVEIRA FILHO  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 16/02/2016

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0022-03/16**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. MERCADORIAS CUJO IMPOSTO FOI PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Como foi constatada a falta de emissão de notas fiscais de saídas, mas as mercadorias estão enquadradas na antecipação tributária, deve ser exigida a multa por descumprimento de obrigação acessória. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 27/03/2015, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$39.613,77, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.05.03: Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2011), sendo exigido multa no valor de R\$50,00.

Infração 02 – 04.05.08: Falta de recolhimento do ICMS, 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 estoques em exercícios fechados (2011, 2012 e 2013). Valor do débito: R\$32.969,81. Multa de 100%.

Infração 03 – 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria 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 exercícios fechados (2011, 2012 e 2013). Valor do débito: R\$6.593,96. Multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 70 a 77 do PAF. Após reproduzir os itens da autuação, informa que impugna o auto de Infração, por não ter o total respaldo no RICMS-BA/97, Decreto 6.284/97. Alega que de acordo com o previsto no mencionado Regulamento, em relação às infrações 01 e 02, o fato gerador e a base de cálculo divergem das NFs emitidas. Diz que a emissão do documento fiscal e a circulação de mercadoria definem a situação jurídica, como prevê o art. 116, II do CTN.

Quanto à Substituição Tributária do ICMS, alega que o regime de substituição tributária foi criado e inserido dentro do Direito Tributário, tendo por meta prioritária, possibilitar uma melhor adoção de política fiscal que tornasse a arrecadação do tributo mais ágil e direcionada, como também, promover uma melhor aplicação do escasso corpo técnico em um determinado segmento da atividade econômica (INDÚSTRIA/ DISTRIBUIDOR). Neste caso, se fiscalizaria indiretamente e de forma objetiva, milhares (menores contribuintes) que operam com produtos específicos e de maior consumo, sem a necessidade de elevar custo com o aumento do quadro de pessoal técnico das secretarias de fazenda estaduais, o qual vai vender para o consumidor final. Afirma que, de forma prática, o regime de substituição tributária, se caracteriza em atribuir a terceira pessoa a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido, antes da ocorrência do “segundo fato gerador”, nas operações posteriores realizadas pelo sujeito substituído (geralmente contribuinte varejista).

Sobre a constitucionalidade ou não do mencionado regime, lembra que a CF/88 no art. 145, outorgou à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios poderes para instituir (tributos) e especificamente aos Estados e ao Distrito Federal compete o ICMS. Reproduz o art. 146, III, “a” da Constituição Federal e o art. 128 do Código Tributário Nacional – CTN.

Quanto à definição de Contribuintes Substitutos e Substituídos, cita o art. 343 do RICMS-BA/97, Decreto 6.284/97 e afirma que o contribuinte substituto é geralmente, nas operações com mercadorias específicas, o estabelecimento industrial, salvo disposições expressas. Ele se responsabilizará pelo recolhimento do imposto de sua própria operação, como também pelo imposto incidente nas operações posteriores que se realizarem entre estabelecimentos distribuidores, atacadistas, varejistas e consumidores finais. No entanto, o regime de substituição tributária não se aplicará nas operações realizadas entre contribuintes substitutos e nem na venda direta a consumidor final.

O defendente diz que foi autuado sob o fundamento de haver deixado de recolher ICMS, na condição de responsável solidário sob a alegação de ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, conforme documentado no Auto de Infração. Reproduz os arts. 116 e 144 do CTN e diz que o disposto nestes artigos não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Entende que a infração aplicada para o exercício de 2010 fica inadequada no mesmo auto de infração, e que teria de ser lavrado um AI apartado, ou seja, não pode ser lavrada uma infração fiscal de um exercício futuro (2010), em conjunto com o exercício anterior (2009), conforme prevê o art. 106, inciso II CTN.

Afirma que no Auto de Infração em discussão, o destinatário do segundo fato gerador – contribuinte varejista – será o sujeito substituído em relação a primeiro fato gerador, ou seja, o erário estadual, terá o devido crédito tributário repassado quando for efetuada a venda para o consumidor final.

Quanto à infração 03, cita o art. 114 do CTN e diz que em relação à multa, obrigação acessória, com efeito de obrigação principal de não fazer (Negativa), dos exercícios de 2011 a 2013, a lavratura da infração, em conformidade com a legislação pertinente, teria que ser feita em Auto de Infração isolado, por ter ocorrido situação de fato distinta e situação jurídica definida nos

termos de direitos aplicáveis, de acordo com a legislação tributária, em cada momento ou seja, em exercício destinado, em conformidade com os artigos 105, e 117 do CNT.

Afirma que, por ser adquirida ainda na condição de *in natura*, ou seja, sem incidência sobre a mercadoria que deu origem ao fato gerador, não cabe a antecipação tributária por parte do impugnante, por consequência, a referida ocorrência não configura a obrigação tributária como prevê o art. 343 do RICMS e art. 113 e 114 do CTN.

Diante da exposição dos motivos dos fatos e da fundamentação legal do direito como prevê a legislação pertinente, pede a nulidade da autuação e, por extensão dos procedimentos fiscais em tela, por ter exigido crédito tributário, tendo como fato gerador a Substituição Tributária sobre mercadorias destinadas para revenda.

Em face da descrição dos fatos e dos argumentos para impugnação do Auto de Infração, para corroborar o pedido de nulidade como prevê o RICMS/BA, Decreto nº 6.284/97 e CTN (Lei 5.172/66), declara que a empresa adquiriu mercadorias sem o devido documento fiscal, porém, sem registro na contabilidade, e não causou nenhum dano ao Erário Estadual, pois não houve lavratura de qualquer infração de trânsito da mercadoria nos postos fiscais. Além do mais, o fato gerador e o lançamento fiscal são provas de que não houve má fé, por via de direito, também não ocorreu sonegação.

Entende que os motivos expostos por certo dão o devido respaldo para este Órgão Julgador para julgar improcedente todo o Auto de Infração, considerando-se que o impugnante, requer a nulidade, devendo assim, não considerar o contribuinte como infrator, nos termos do RICMS-BA/97, CTN e CF/88, nos seus artigos citados.

O autuante prestou informação fiscal à fl. 92, afirmando que o impugnante baseia sua defesa no questionamento da legislação fiscal, com relação ao fato gerador, ao instrumento da substituição tributária e da definição de contribuinte substituto e substituído.

Afirma que o autuado não produz quaisquer provas em prol de suas alegações, e somente divaga a respeito dos referidos conceitos jurídicos. Na fl. 77 admite a aquisição de mercadorias sem o devido registro fisco-contábil, alegando não ter havido sonegação.

Finaliza dizendo que mantém a autuação, assegurando que as infrações ficaram bem caracterizadas, bem como o valor total original do Auto de Infração em lide.

## VOTO

O defendente requereu a nulidade da autuação e, por extensão dos procedimentos fiscais em tela, alegando que foi exigido crédito tributário, tendo como fato gerador a Substituição Tributária sobre mercadorias destinadas para revenda.

O regime de substituição tributária consiste na transferência de responsabilidade de um contribuinte para outro em relação ao um fato gerador do tributo que vai ocorrer posteriormente. É a chamada “substituição tributária para frente” ou progressiva.

O art. 150, § 7º da Constituição Federal estabelece que a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente. Neste caso, a lei elege uma terceira pessoa para cumprimento da obrigação tributária, em lugar do contribuinte natural. Em síntese, a substituição tributária pode ocorrer em três situações ou modalidades:

- a) substituição tributária por diferimento (postergação do lançamento e do pagamento do imposto);
- b) substituição tributária por retenção (o contribuinte que efetuar a venda fica obrigado a fazer a retenção do tributo que incidirá nas operações posteriores);
- c) antecipação tributária (o contribuinte faz o recolhimento antecipado do que incidirá nas operações que ainda realizará).

Em relação ao cálculo do imposto relativo à antecipação tributária, na apuração do tributo devido são deduzidos os créditos destacados no documento fiscal, ou seja, o imposto a ser antecipado será calculado aplicando-se a alíquota prevista para as operações internas sobre a base de cálculo prevista na legislação. Do valor do imposto resultante será deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal, bem como, quando for o caso, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte.

Não é acatada a alegação defensiva, tendo em vista que, somente quando ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, é que ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes com as mesmas mercadorias. Isso implica dizer que, com o encerramento da fase de tributação, houve a realização efetiva do fato gerador presumido.

Rejeito a preliminar de nulidade apresentada nas razões de defesa, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas; não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente Auto de Infração trata de exigência de imposto e multa apurados mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2011 a 2013, sendo constatado na infração 01: omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2011), sendo exigido multa no valor de R\$50,00.

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2011, 2012 e 2013).

Infração 03: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria 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 exercícios fechados (2011, 2012 e 2013).

O defendente alegou que a infração aplicada para o exercício de 2010 fica inadequada no mesmo auto de infração, e que teria de ser lavrado um AI apartado, ou seja, não pode ser lavrada uma infração fiscal de um exercício futuro (2010), em conjunto com o exercício anterior (2009).

Observo que o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação, podendo resultar ou não em constituição de crédito tributário. São aplicados Roteiros de Fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem as etapas dos serviços a serem executados pela fiscalização, mediante uma seqüência lógica, podendo verificar livros e documentos fiscais e efetuar levantamento de dados em um ou em vários exercícios.

Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. O mencionado levantamento tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com

o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, inexistindo qualquer impedimento para se realizar a mencionada auditoria em diversos exercícios e lavrar apenas um Auto de Infração, exigindo-se o imposto correspondente a cada exercício fiscalizado.

Vale salientar, que somente em caso especiais é que o Auditor Fiscal deve lavrar mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado, nos termos do art. 40 do RPAF/BA. Também não é acatado o entendimento do defendente de que a infração aplicada para o exercício de 2010 fica inadequada no mesmo auto de infração, e que teria de ser lavrado um AI apartado, ou seja, que não pode ser lavrada uma infração fiscal de um exercício futuro (2010), em conjunto com o exercício anterior (2009).

Os valores apurados se referem a cada exercício fiscalizado, e no caso de levantamento quantitativo em que se apure omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve ser exigido o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário e o imposto devido por antecipação tributária, conforme art. 10 da Portaria 445/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. Quanto à diferença de saída de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária com fase de tributação encerrada, deve ser exigida a multa por descumprimento de obrigação acessória, conforme apurado na infração 01.

Nas razões de defesa não foi apresentado qualquer documento ou argumento para contrapor os dados numéricos do levantamento fiscal, tendo sido alegado que na condição de in natura, a mercadoria, que deu origem ao fato gerador, não cabe a antecipação tributária, por consequência, a referida ocorrência não configura a obrigação tributária.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que a exigência do imposto por antecipação se refere a açúcar, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, conforme art. 353, inciso II, item 12 do RICMS-BA/97 e item 1 do Anexo 1 do RICMS-BA/2012.

Concordo com as informações apresentadas pelo autuante e concluo pela subsistência do presente lançamento, salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

- Em relação à diferença de saída de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária com fase de tributação encerrada, é devido multa por descumprimento de obrigação acessória (infração 01), conforme Lei 7.014/96, art. 42, inciso XXII.
- Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 02), conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V.
- É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos na legislação, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada e as mercadorias ainda encontravam-se em estoque (Infração 03), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269283.0018/15-9**, lavrado contra **MERCANTIL JR INDÚSTRIA E COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.**, devendo ser

intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$39.563,77**, acrescido das multas de 60% sobre R\$6.593,96 e de 100% sobre R\$32.969,81, previstas no art. 42, incisos II, alínea “d”, e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$50,00**, prevista no art. 42, inciso XXII da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2016

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA