

**PROCESSO** - A. I. Nº 276890.0011/14-3  
**RECORRENTE** - IMBASSAÍ DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA. (TRIGON COMERCIAL DE ALIMENTOS)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0057-05/18  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 09/09/2019

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C/JF Nº 0210-11/19

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **1.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. **2.** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Nestas situações, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Razões recursais incapazes de modificar a Decisão recorrida. Rejeitadas a preliminar de nulidade e prejudicial de mérito de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 5ª JJF, através do Acórdão nº 0057-05/18, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, o qual foi lavrado, em 16/09/2014, para exigir o débito de R\$119.424,92, em razão da constatação de quatro irregularidades, a saber:

*Infração 1 – Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, no valor de R\$26.837,29, 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 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 no exercício de 2009;*

*Infração 2 – Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$89.457,63, 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 estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2009;*

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$115.582,94, após rejeitar a prejudicial de mérito de decadência e preliminares de nulidade; considerar que o lançamento de ofício preenche todos os requisitos do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, inclusive registrando a realização de diligências saneadoras com reabertura do prazo de defesa, para que nenhum prejuízo sofresse o contribuinte, como também que não incluem na competência do CONSEF a declaração de inconstitucionalidade de lei ou de atos normativos emanados da Administração Tributária.

Em seguida, a JJF consigna que a Portaria nº 445/98 dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias e que no caso de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a

mercadoria tiver saído sem tributação, deve-se exigir o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal e 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, conforme estabelece o art. 60, II, "b", do RICMS/97, cuja multa aplicável é da ordem de 70%, conforme se procedeu em relação à infração 2.

Aduz também que deve ser exigido o 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%, como se procedeu quanto à infração 1.

Especificamente, no mérito, na Decisão recorrida foram tecidas as seguintes considerações:

*Na infração 1, que exige o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, o demonstrativo encontra-se nas fls. 321, que traduz a quantidade de mercadorias cujas entradas foram omitidas. Transportada tais quantidades para o demonstrativo de fl. 322, relativo ao Cálculo das Saídas sem Tributação, verifico que sobre o valor unitário da mercadoria foi acrescido a MVA de 30%, e concedido o crédito fiscal, tudo em conformidade com a legislação pertinente.*

*Na infração 2, que exige o ICMS na condição de responsável solidário, pela aquisição de mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, o demonstrativo de fl. 324, aponta as quantidades omitidas, de cada mercadoria previamente selecionada pela fiscalização, o valor unitário, que se encontra em pauta fiscal, do que resultou a base de cálculo para a apuração do ICMS devido. Observo que os cálculos estão de acordo com a legislação. O preço médio foi considerado com base nas entradas no último mês de aquisição das mercadorias, consoante demonstrativo de fls. 326 a 334, exercício de 2009.*

*Quanto à alegação de que o autuante não teria examinado o livro Registro de Inventário, verifico que o demonstrativo de fls. 335 reproduz as quantidades registradas naquele livro fiscal, que já se encontrava anexo desde o nascimento da autuação às fls. 11 a 51 do PAF. Estas quantidades foram transportadas para a Auditoria de Estoques, constando como estoque inicial e final em cada exercício fiscalizado. Nesse contexto não há reparos a serem feitos quanto ao procedimento adotado pelo autuante na apuração das infrações.*

*Acompanho o resultado da informação fiscal, de fls. 317 a 320, na qual diligente estranha ao feito, lotada na Inspetoria Fazendária de origem, retificou o valor do preço médio das mercadorias e apurou que a infração 1 passou a ser no valor de R\$25.950,67 e a infração 2 no valor de R\$86.502,27, cuja ciência foi dada ao sujeito passivo. Dessa forma julgo procedente em parte ambas as infrações.*

*No que pertine à infração 3, em que foi aplicada a multa de R\$50,00, prevista no art. 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96, pela omissão de saídas 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 estoques, a defesa não traz qualquer argumento que aponte erros na apuração do estoque. Tudo relativo ao exercício de 2010. Fica mantida.*

*A infração 4 relativa à declaração incorreta de dados nas informações fiscais apresentadas através do DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS), pelo fato de ter sido constatado divergências nos valores declarados na DMA e no Registro de Entradas nos meses de março a dezembro de 2009 e de janeiro a dezembro de 2010 também foi contestada.*

*O sujeito passivo pede o reconhecimento da decadência com relação aos meses de março a setembro de 2009, contudo por se tratar de descumprimento de obrigação acessória, deve ser aplicado o art. 173, I do CTN, e nesse caso, a Fazenda Pública teria até o dia 31.12.2014 para constituir o crédito tributário. Infração procedente.*

*Destaco que a ação fiscal tem suporte nas informações prestadas pelo sujeito passivo, nos seus livros e documentos fiscais e que as multas aplicadas estão amparadas em normas expressas na Legislação, inseridas na Lei nº 7.014/96.*

*Ademais, esta mesma Lei que estabeleceu os percentuais das multas ora aplicadas, também prevê a sua redução caso o contribuinte resolva efetuar o pagamento do débito, o que será feito em função da data da efetiva quitação, conforme Art. 45 da Lei nº 7.014/96.*

No Recurso Voluntário, às fls. 448 a 458 dos autos, o recorrente, preliminarmente, arguiu a nulidade do Auto de Infração sob fundamento de cerceamento do direito de defesa, tendo em

vista inexistência de acesso ao “CD” que atesta o levantamento dos dados, fato este, segundo o apelante, exaustivamente arguido, cuja alegação é corroborada pela afirmação aposta na diligência de fls. 261 dos autos de que o CD de fl. 208 está danificado.

Alega que a falta de indicação das operações inquinadas de não tributadas não dá causa somente ao cerceamento da defesa, mas também à negativa de possibilidade de controle deste mesmo ato, sendo impossível se fazer a aferição da legalidade do auto. Cita julgado pela nulidade do auto de infração em caso que fora denegado ao contribuinte o acesso a elementos integrantes do lançamento fiscal.

Alega a decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário no período de janeiro a setembro de 2009, visto que o art. 150, §4º do CTN estabeleceu o instituo da Decadência nos lançamentos por homologação, por meio do qual este se extingue em cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Assim, segundo o recorrente, por se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, teria o Estado da Bahia até 2014, contados mês a mês, para constituir o crédito tributário do exercício de 2009. Neste sentido, tendo o contribuinte sido notificado do Auto de Infração em setembro de 2014, infere-se a manifesta decadência do direito de o Fisco constituir créditos tributários relativos ao período de janeiro a setembro de 2009, eis que já extintos na forma do art. 156, V, do CTN. Cita jurisprudência.

Especificamente à infração 1, o recorrente alega a ilegalidade da aplicação de pauta fiscal e/ou MVA à espécie, do que invoca o art. 155 da Constituição Federal e o art. 97 do CTN para concluir que a base de cálculo do ICMS há de ser estabelecida pelo sujeito ativo a partir de lei formal, aprovada pela Assembleia Legislativa do Estado, sob pena de inconstitucionalidade e ilegalidade. No entanto, o Estado da Bahia sistematicamente edita decretos e/ou instruções normativas voltadas a regulamentar a tributação de determinadas operações através de “Pauta Fiscal” ou “MVA”, ao arrepio da Constituição Federal e do CTN, do que diz que a sistemática através de pauta fiscal ou MVA somente pode ser utilizada uma vez demonstrada a ocorrência das circunstâncias descritas no art. 148 e seguintes do CTN. Afirma que a autoridade fiscal lavrou o Auto de Infração a fim de aplicar MVA de 114% relativa à substituição tributária em total dissonância com o texto constitucional.

Quanto à infração 2, o recorrente alega que o autuante aplicou a multa de 70% do valor principal para suposto débito de mercadorias sujeitas a substituição tributária, do que sustenta ser, com base no art. 915 do RICMS, 60% do valor do tributo.

Por fim, requer a reforma da Decisão recorrida para que seja declarada:

1. a nulidade do Auto de Infração em razão do inquestionável cerceamento do direito de defesa, na medida em que não teve acesso ao conteúdo do “CD”, vez que o mesmo se encontrava danificado, inviabilizando a defesa de mérito consistente;
2. a decadência do direito de o Fisco lançar o crédito tributário do período de janeiro a setembro de 2009, em razão da extinção do mesmo na forma do art. 156, V, do CTN;
3. a ilegalidade e inconstitucionalidade da aplicação da MVA para os produtos vendidos, na medida em que inexistente lei formal para tanto, conforme Súmula nº 431 do STJ;
4. na eventualidade, a redução da multa da infração 2 para o patamar de 60%, nos termos do art. 915, II, do RICMS.

## VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade do Auto de Infração sob alegação de cerceamento do direito de defesa, por não acessar ao “CD” com o levantamento dos dados. Ao contrário do que afirma o recorrente, a diligência de fls. 261 dos autos determinou: “Entregar o novo CD ao

*contribuinte, bem como demonstrativos em formato que a sociedade empresária autuada possa checar as informações nele contidas”, cuja entrega foi comprovada conforme intimação, às fls. 268 dos autos, na qual consigna “ENVELOPE CONTENDO CD (MÍDIA DIGITAL)”, postada via SEDEX DG961873240BR ao endereço do patrono do sujeito passivo, conforme procuração à fl. 256 dos autos, cuja entrega ocorreu em 15/12/2015, como prova o documento postal à fl. 282 dos autos, assim como as trocas de mensagens, via e-mail, às fls. 283 e 284 dos autos, ocorridas entre o autuante e o representante da empresa, com os arquivos em anexos, atestando que “OK. Os Anexos estão ok”.*

Ademais, às fls. 302 dos autos, a JJF converteu o PAF em diligência à INFAZ de origem determinando a juntada aos autos e fornecimento de cópia ao contribuinte de todos os demonstrativos que compõem a auditoria de estoques, a exemplo: do cálculo do preço médio, estoques iniciais e finais, relação das entradas e das saídas, MVA e quadros resumos, reabrindo o prazo de defesa de 60 dias para o sujeito passivo se manifestar. Em consequência, às fls. 317 a 380, foram anexados aos autos todos os papéis de trabalho (físico), além da mídia eletrônica com todos os arquivos digitais, às fls. 381, cujo material foi entregue ao contribuinte, em 24/08/2017, por intermédio do seu advogado legalmente estabelecido, como provam a intimação e o “AR”, às fls. 385 e 386 dos autos.

Entretanto, em que pese a reabertura do prazo de defesa e fornecimento de todos papéis de trabalho, em estado físico e digitalizado, o contribuinte, através de seu patrono, apresenta manifestação, às fls. 393 a 406 dos autos, reiterando todos os termos de defesa, assim como a improcedência do Auto de Infração, seja pela decadência do direito de constituir o crédito tributário no período de janeiro a setembro de 2009, bem como pela inconsistência do levantamento quantitativo que o impossibilita um claro conhecimento dos supostos fatos geradores, ocasionado, assim, inequívoca nulidade, nos termos do art. 18, IV do RPAF, alegações estas também reiteradas em seu Recurso Voluntário.

Portanto, diante de tais considerações, resta evidente a inexistência do alegado cerceamento do direito de defesa do contribuinte, eis que, no mínimo, por duas oportunidades obteve todos os papéis de trabalho utilizados nos autos, sendo-lhe reaberto o prazo de defesa de 60 dias para se manifestar sobre o mérito da auditoria fiscal realizada, tendo o mesmo se limitado a manter sua estratégia de defesa de nulidade do Auto de Infração e de decadência de fatos geradores, sem apontar qualquer falha existente.

No tocante à prejudicial de mérito de decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário no período de janeiro a setembro de 2009, conforme prevê o art. 150, §4º do CTN, por se tratar de imposto por lançamento por homologação, o qual se extingue em cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, melhor sorte não cabe ao recorrente, eis que o Auto de Infração foi lavrado em 16/09/2014, tendo o sujeito passivo sido cientificado em 17/09/2014, portanto em relação:

1. Às infrações 1 a 3, relativas à auditoria de estoque, cuja data da ocorrência, por ser impossível determinar com precisão o fato gerador, este considerar-se-á ocorrido no último dia do período fiscalizado, conforme preceituava, à época, o art. 938, §3º do RICMS/97, logo, 31/12/2009. Em consequência, no caso, a contagem para o prazo decadencial, tanto pela regra ínsita no art. 150, §4º do CTN, quanto pela prevista no art. 173, I do CTN, inicia-se em 01/01/2010 e finda em 31/12/2014.
2. Também há de registrar que por se tratar de operações apuradas através de auditoria de estoque, cujas diferenças omitidas não foram oferecidas à tributação, as quais ocorreram sem documentação fiscal, não se pode considerá-las sob a égide do art. 150, §4º do CTN, cuja condição é quando há lançamento e pagamento antecipado, de modo que seja propiciada à Fazenda Pública Estadual a homologação do lançamento e do pagamento, sob pena de a contagem decadencial ocorrer pelo art. 173, I do CTN.
3. Já a infração 4, que se trata de penalidade por descumprimento de obrigação tributária

acessória de fazer e, em consequência, por não haver lançamento por homologação e muito menos recolhimento, também se aplica o art. 173 do CTN.

Portanto, quando da ciência do Auto de Infração, em 17/09/2014, não havia ocorrido a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo às ditas infrações.

No que tange à alegação, relativa à infração 1, de ilegalidade da aplicação de pauta fiscal e/ou MVA de 114% relativa à substituição tributária em total dissonância com o texto constitucional, há de esclarecer que, nos termos do art. 125 da Lei nº 3.956/81 (COTEB), não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, assim como a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior, eis que, nos termos do art. 7º da LC nº 87/96, para efeito de exigência do imposto por substituição tributária, inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.

Já o art. 8º, c/c o §4º, da mesma Lei, cujo texto foi recepcionado no art. 23 da Lei nº 7.014/96, estabelecem que:

*Art. 8º A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:*

*I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;*

*II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.*

[...]

*§ 4º A margem a que se refere a alínea c do inciso II do caput será estabelecida com base em preços usualmente praticados no mercado considerado, obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos respectivos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados, devendo os critérios para sua fixação ser previstos em lei.*

Ademais, à fls. 8, consta no demonstrativo a MVA de 30% e não de 114%, como alega o recorrente, como previsto, à época, no art. 353, II, item “5”, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, e no Anexo “88” (MARGENS DE VALOR ADICIONADO (MVA) PARA ANTECIPAÇÃO OU SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA).

Assim, descabe a alegação recursal de ilegalidade da aplicação de pauta fiscal e/ou MVA.

Quanto à alegação recursal, relativa à infração 2, de que o autuante aplicou a multa de 70% do valor principal para suposto débito de mercadorias sujeitas a substituição tributária, do que sustenta ser 60%, com base no art. 915 do RICMS, há de se registrar que, nos termos do art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

No presente caso, se configurou a hipótese legal da responsabilidade solidária do adquirente pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, em razão da constatação de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem documentação fiscal, ou seja, a aquisição do produto sem a devida documentação e consequente tributação, por parte do fornecedor. Tal fato é reforçado através do art. 10 da referida Portaria nº 445/98, o qual especifica que:

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

*I - se a mercadoria ainda estiver 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 (RICMS/97, art. 60, II, “b”);*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (70%); (grifo nosso)*

*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”); (...)*

Portanto, diante de tais considerações, concluo pela subsistência da infração 2.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **276890.0011/14-3**, lavrado contra **IMBASSAÍ DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS E ALIMENTOS LTDA. (TRIGON COMERCIAL DE ALIMENTOS)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$112.452,94**, acrescido das multas de 60% sobre R\$25.950,67 e 70% sobre R\$86.502,27, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$3.130,00**, previstas nos incisos XVIII, “c” e XXII da mesma Lei e artigo, com os acréscimos moratórios, de acordo com a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS