

**A. I. N°** - 087015.0002/18-3  
**AUTUADO** - ELETROZEMA S/A  
**AUTUANTE** - COSME ALVES SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ ITAPETINGA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 23/04/2019

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0071-03/19**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. **b)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. **c)** 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. Refeitos os cálculos mediante revisão efetuada pelo autuante, o débito originalmente apontado em todo o levantamento fiscal ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 19/03/2018, refere-se à exigência de R\$344.247,91 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 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 omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2014). Valor do débito: R\$46.430,48. Multa de 100%.

Infração 02 – 04.05.05: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, nos mesmos exercícios de 2015 e 2016. Valor do débito: R\$270.560,68. Multa de 100%.

Infração 03 – 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 (2014, 2015 e 2016). Valor do débito: R\$18.422,07. Multa de 100%.

Infração 04 – 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 (2014, 2015 e 2016). Valor do débito: R\$8.814,68. Multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 121 a 130 do PAF. Informa que no ano de 2012, com o intuito de agilizar suas operações e de torná-las mais eficazes, iniciou um processo de transição de seus sistemas para o “ERP” ou Sistema Integrado de Gestão Empresarial, passando a operar com dois sistemas, sendo um, utilizado em suas filiais (lojas), e outro como IBACKOFFICE, utilizado pela área administrativa da empresa.

Esclarece que, durante os anos seguintes, tentou, de todas as formas, que os sistemas utilizados nas lojas fossem o mesmo usado como *ibackoffice*, entretanto, por motivos técnicos, não foi possível. Dessa forma, a empresa optou por utilizar os dois sistemas, o que prossegue até os dias atuais, embora venha se esforçando para que a situação seja regularizada o quanto antes.

Alega que, com os sistemas diferentes, utiliza códigos de mercadorias diferentes, e isso, por várias vezes, leva as administrações tributárias estaduais a lavrar autos de infração, exatamente como este.

Também esclarece que possui arquivos que correlacionam os códigos de mercadorias de um e de outro sistema, conforme as demonstrações que anexa aos autos. Afirma que de acordo com o demonstrativo do levantamento quantitativo de estoque da empresa, as diferenças apuradas pelo autuante não encontra fundamentos sólidos que balizem sua existência.

Afirma que constatou vícios materiais na elaboração do auto de infração. Cita exemplos, indicando mercadorias e respectivas notas fiscais, e informa que anexa aos autos planilhas contendo relação de notas fiscais de entrada, notas fiscais de saída e o levantamento quantitativo similar ao elaborado pela fiscalização. Diz que o autuante se equivocou quanto à constatação de omissão de entradas. Cita outros exemplos e afirma que inexistente qualquer omissão de entrada ou de saída de mercadoria. Todas as mercadorias que recebeu foram devidamente acompanhadas de documento fiscal idôneo e o imposto fora recolhido pelo remetente da mercadoria, conforme se verifica em planilha intitulada “NOTAS FISCAIS DE ENTRADA ST DESTACADO”.

Alega que, sendo contribuinte substituído, relativamente às operações com mercadorias recebidas com imposto retido ou antecipado, escriturou os livros Registro de Entradas e Registro de Saídas na forma regulamentar, utilizando a coluna “Outras”, para operações ou prestações sem crédito do imposto e para operações ou prestações sem débito do imposto, conforme se trate a operações de entrada ou de saída. Informa que anexa aos autos, cópia dos comprovantes de recolhimento do ICMS por Substituição Tributária, tudo conforme determina a legislação vigente.

Quanto à antecipação parcial, conforme amplamente demonstrado, diz que mais uma vez, a infração não prospera, considerando que escriturou todas as mercadorias entradas e saídas do estabelecimento, e não há que se falar em omissão de entrada.

Comenta sobre o prazo para impugnar o Auto de Infração e diz que a autuação está eivada de vícios, conforme a documentação que acostou aos autos. Quanto às infrações 01 e 02, afirma que o autuante deixou de considerar as informações que foram prestadas, na elaboração do levantamento fiscal, configurando clara e manifesta insegurança na determinação do *quantum* devido, e a defesa demonstra, de forma cabal, que sequer ocorreu a infração.

Afirma que o erro material constatado torna nulo o Auto de Infração, é o que se depreende da leitura do § 4º do art. 129, da Lei 3.956/81 c/c alínea “a”, do inciso IV, do art. 18 do RPAF/BA, devendo ser decretada a nulidade do Auto de Infração, por falta das condições essenciais, sem a determinação da natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

Sobre as infrações 03 e 04, alega que também não pode prosperar a autuação fiscal, na medida em que decorrem da hipotética acusação de omissão de entrada de mercadorias e, conforme amplamente demonstrado e comprovado, não ocorreu qualquer omissão de entradas de mercadorias, logo, não se caracterizou as referidas omissões.

Para comprovar que os recolhimentos dos impostos foram efetuados pela sistemática da substituição tributária e antecipação parcial do ICMS, anexa aos autos cópias das guias e comprovantes de recolhimento realizado pelo substituto tributário, devidamente inscrito no Estado da Bahia como contribuinte do imposto, e também, relatório de recolhimentos do ICMS por antecipação parcial, extraído do Sistema da SEFAZ na *internet*, tudo com o interesse de demonstrar a sua boa-fé.

Assegura que não estão configuradas as infrações, as quais são nulas, conforme determina o § 4º do art. 129, da Lei 3.956/81 c/c alínea “a”, do inciso IV, do art. 18 do RPAF/BA. Pede a improcedência do presente Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal às fls. 242/243 dos autos. Diz que o autuado alegou, em sua defesa, diferenças entre os códigos de mercadorias semelhantes, entretanto, a metodologia aplicada foi a realização do levantamento fiscal com auxílio do programa SIAF (Sistema Integrado de Auditoria Fiscal),

Informa que foi efetuado agrupamento dos itens citados na autuação fiscal com omissão, observando-se aqueles que possuíam a mesma descrição, porém apresentavam códigos diferentes, colocando-os em um mesmo grupo, onde houve produtos que mesmo após o agrupamento foram apuradas as omissões detectadas.

Também informa que, durante as avaliações dos produtos referentes ao ano de 2015, observou que não foi apresentado no inventário inicial para o período auditado, por isso, foi considerado o estoque inicial zero.

Considerando os fatos apresentados, bem como, os documentos acostados aos autos, informa que efetuou as devidas correções e anexou novas planilhas, como também, um novo demonstrativo de débito, para que produza os efeitos legais. Pede a procedência parcial do presente Auto de Infração. Juntou novos demonstrativos às fls. 244 a 292 do PAF.

Conforme fl. 293, o defendente foi intimado, com o encaminhamento de cópia da informação fiscal, sendo concedido o prazo de dez dias para se manifestar, estando comprovado o recebimento na própria intimação, assinada por preposto do autuado. Decorrido o prazo concedido, não houve qualquer manifestação.

## VOTO

Quanto às infrações 01 e 02, o defendente alegou que o autuante deixou de considerar as informações que foram prestadas, na elaboração do levantamento fiscal, configurando clara e

manifesta insegurança na determinação do *quantum* devido, e a defesa demonstra, de forma cabal, que sequer ocorreu a infração.

Disse que o erro material constatado torna nulo o Auto de Infração, é o que se depreende da leitura do § 4º, do art. 129 da Lei 3.956/81, c/c alínea “a”, do inciso IV, do art. 18 do RPAF/BA, devendo ser decretada a nulidade do Auto de Infração, por falta das condições essenciais, sem a determinação da natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário.

Observe que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA, compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais. Neste caso, pode ser efetuada verificação de livros, documentos, papéis, e mercadorias, e durante o procedimento fiscal, a atividade principal é a verificação do cumprimento de obrigações tributárias, sendo constatadas irregularidades é que se lavra o Auto de Infração.

No caso em exame, o autuado está devidamente identificado à fl. 01 do PAF, constando a sua inscrição estadual, CNPJ, e endereço, inexistindo qualquer dúvida quanto à sua qualificação. O autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando parcelas que não concorda, se referindo ao levantamento fiscal.

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-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, as infrações 01 a 04 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que se trata de exigência de imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques.

Infração 01: 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 em exercício fechado (2014).

Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas nos mesmos exercícios de 2015 e 2016.

Infração 03: 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 (2014, 2015 e 2016).

Infração 04: 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 (2014, 2015 e 2016).

O defendente alegou que optou por utilizar dois sistemas de controle de mercadorias, o que prossegue até os dias atuais, embora venha se esforçando para que a situação seja regularizada o quanto antes. Disse que em razão do uso de sistemas diferentes, utiliza códigos de mercadorias diferentes, por isso, e por várias vezes, leva as administrações tributárias estaduais a lavrar autos de infração, exatamente como este.

Esclareceu que possui arquivos que correlacionam os códigos de mercadorias de um e de outro sistema, conforme as demonstrações que anexou aos autos. Afirmou que de acordo com o demonstrativo do levantamento quantitativo de estoque da empresa, as diferenças apuradas pela autuante não encontram fundamentos sólidos que balizem sua existência.

Em relação aos “códigos genéricos”, observo que de acordo com o art. 205 do RICMS-BA/2012, o contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria ou serviço, estando previsto que no caso de alteração do código, o contribuinte deverá informar a data da alteração, o código anterior e o novo código, indicando a descrição da mercadoria ou do serviço (§ 2º deste mesmo artigo).

Considerando a determinação constante no inciso III, do art. 3º da Portaria 445/98, e a alegação defensiva de que diversas mercadorias podem ser identificadas nos documentos e livros fiscais com várias denominações, vários subgrupos ou diversas referências, o autuante constatou a possibilidade de realizar o levantamento quantitativo fazendo agrupamento de mercadorias, reunindo num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.

Na informação fiscal, o autuante disse que foi efetuado agrupamento dos itens citados na autuação fiscal com omissão, observando aqueles que possuíam a mesma descrição, porém, apresentavam códigos diferentes, colocando-os em um mesmo grupo, sendo apurados produtos que mesmo após o agrupamento foram encontradas omissões de entradas e de saídas.

Considerando os fatos apresentados, bem como, os documentos acostados aos autos, o autuante informou que efetuou as devidas correções e anexou novas planilhas, como também, um novo demonstrativo de débito, conforme fls. 244 a 292 do PAF.

Quanto à infração 01, foi apurado débito relativo aos exercícios de 2014 (fl. 244) e 2016 (fl. 275). A infração 02, débito em 2015 (fl. 257) e as infrações 03 e 04, débitos em 2015 e 2016 (fls. 257 e 275).

Em relação ao débito apurado para a infração 01, relativamente ao exercício de 2016 (fl. 275), a referida apuração implica agravamento da autuação fiscal, considerando que o imposto originalmente lançado não houve indicação de débito no referido exercício para esta infração 01 (04.05.02). Dessa forma, considerando que houve agravamento, e que no julgamento é vedado majorar os valores originalmente lançados no Auto de Infração, neste caso, não deve ser mantida a parcela relativa ao valor apurado para o exercício de 2016, à fl. 275.

A repartição fiscal de origem pode instaurar novo procedimento fiscal, podendo preliminarmente, intimar o contribuinte a recolher espontaneamente o débito correspondente à diferença encontrada.

Sobre as infrações 03 e 04, o autuado alegou que não pode prosperar a autuação fiscal, na medida em que decorrem da hipotética acusação de omissão de entrada de mercadorias e, conforme amplamente demonstrado e comprovado, não ocorreu qualquer omissão de entradas de mercadorias, logo, não se caracterizou as referidas omissões.

Para comprovar que os recolhimentos dos impostos foram efetuados pela sistemática da substituição tributária e antecipação parcial do ICMS, o defendente informou que juntou aos autos cópias das guias e comprovantes de recolhimentos realizados pelo substituto tributário, devidamente inscrito no Estado da Bahia, como contribuinte do imposto, e também, relatório de

recolhimentos do ICMS por antecipação parcial, extraídos do Sistema da SEFAZ na internet, tudo com o interesse de demonstrar a sua boa-fé.

Afirmou que o autuante se equivocou quanto à constatação de omissão de entradas, e disse que todas as mercadorias que recebeu foram devidamente acompanhadas de documento fiscal idôneo, e o imposto fora recolhido pelo remetente da mercadoria, conforme se verifica em planilha intitulada “NOTAS FISCAIS DE ENTRADA ST DESTACADO”. Sendo contribuinte substituído, relativamente às operações com mercadorias recebidas com imposto retido ou antecipado, escriturou os livros Registro de Entradas e Registro de Saídas na forma regulamentar, utilizando a coluna “Outras”, para operações ou prestações sem crédito do imposto e para operações ou prestações sem débito do imposto, conforme se trate a operações de entrada ou de saída.

Observo que 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. Portanto, não se trata de exigência do imposto em relação às Notas Fiscais de aquisição de mercadorias, como entendeu o defendente.

Por outro lado, constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo e a responsabilidade pelo cometimento de infração não depende da intenção do agente ou beneficiário, bem como, da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato. Ou seja, independentemente do valor devido e da intenção do contribuinte, deve ser efetuado o lançamento do imposto apurado no levantamento fiscal.

Acato as conclusões apresentadas na informação fiscal e revisão efetuada pelo autuante, concluindo pela subsistência parcial do presente lançamento, no valor total de R\$47.680,39, salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

- Conforme estabelece o art. 13, inciso I da Portaria 445/98, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas (Infração 01, exercício de 2014, fl. 244 do PAF).
- Constatando-se que houve omissão de entrada de mercadoria tributável superior à omissão de saída, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte, sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações não contabilizadas, conforme art. 13, inciso II da Portaria 445/98, c/c art. 60, II, “b” do RICMS/97 (Infração 02, exercício de 2015, fl. 257 do PAF).
- 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, conforme art. 15, inciso I, alínea “a” da Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V (Infração 03, exercícios de 2015/2016, fls. 257 e 275 do PAF).
- É devido também o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 88 do RICMS/97, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada e as mercadorias ainda se encontravam em estoque, conforme art. 10, inciso I, alínea “b” Portaria 445/98 (Infração 04, exercícios de 2015/2016, fls. 257 e 275 do PAF).

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo:

INFRAÇÃO	DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR DO DÉBITO R\$	MULTA%
1	31/12/2014	09/01/2015	88,14	100%
2	31/12/2015	09/01/2016	40.136,82	100%
3	31/12/2015	09/01/2016	5.284,41	100%
3	31/12/2016	09/01/2017	68,26	100%
4	31/12/2015	09/01/2016	2.096,62	60%
4	31/12/2016	09/01/2017	6,14	60%
<b>T O T A L</b>			<b>47.680,39</b>	<b>-</b>

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **087015.0002/18-3**, lavrado contra **ELETROZEMA S/A**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$47.680,39**, acrescido das multas de 60% sobre R\$2.102,76, e 100% sobre R\$45.577,63, previstas no art. 42, inciso II, alínea “d” e inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de abril de 2019

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR