

A. I. N ° - 269193.0005/20-4  
AUTUADO - ATACADÃO S.A.  
AUTUANTE - GERALDO BARROS RIOS  
ORIGEM - IFEP NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/02/2021

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0286-04/20-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. ADOÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. COSMÉTICOS. Acatada em parte a decadência suscitada Acusação subsistente em parte. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SUPERIOR A OMISSÃO DE ENTRADA 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. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS.SUPERIOR AS OMISSÕES DE SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS ANTERIORES DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. O sujeito passivo não conseguiu trazer ao feito elementos consistentes que pudessem se opor ao levantamento realizado e os resultados apurados. Infrações mantidas. **c).** OMISSÃO DE ENTRADAS D MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO **c.1)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **c.2)** RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO EM FUNÇÃO DO VALOR ACRESCIDO. Acusações mantidas. Rejeitados os pedidos de nulidade. Indeferido pedido de perícia e diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/03/2020, exige ICMS, no valor de R\$537.845,58, em razão da constatação dos seguintes fatos:

Infração 01 - 03.02.02 - Recolhimento efetuado a menos, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no valor de R\$48.047,70.

Infração 02 - 04.05.02 - Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documento fiscal, sem respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2015 e 2016. Valor do imposto: R\$437.461,20, acrescido da multa de 100 %, prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Em complemento consta a seguinte informação: “Os anexos “A” desta infração contêm partes dos demonstrativos capazes de caracterizar o ilícito. As planilhas completas encontram-se no CD Arquivos Eletrônicos anexado a este PAF, com cópia entregue ao contribuinte, nas partes

*“Estoque-2016/2017”. É digno de nota o fato de haver muitos produtos iguais com códigos diferentes, motivado por uma alteração da discriminação ou da unidade, nas circunstâncias de ENTRADAS, SAÍDAS E INVENTÁRIO. Isto demandou agrupamentos de produtos e adequação de unidades. As transformações de unidades são sempre óbvias: exemplo: no Inventário - UND, nas Saídas-CXa1x12; o fator de conversão será 12, o que transformará uma caixa em 12 unidades. Ainda assim intimamos o contribuinte a se manifestar sobre tais conversões de unidades utilizadas: sua manifestação encontra-se no Anexo “B” da Infração e foi inteiramente considerada neste levantamento quantitativo, como se vê nos Arquivos Eletrônicos citados.*

Infração 03 - 04.05.08- Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$35.146,11, 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 em exercício, fechado de 2016. Aplicada multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 - 04.05.09- Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, no valor de R\$17.190,57, 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 2016. Aplicada multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

O autuado ingressa com defesa, fls. 55 a 65, e após transcrever o inteiro teor das infrações, dispositivos infringidos e multas aplicadas assevera que o lançamento de ofício não merece prosperar hostilizado pelas razões que passa a expor:

Preliminarmente registra que os dispositivos eleitos como tendo sido infringidos não guardam relação de causa e efeito com a conduta reprimida pelo fisco mediante o lançamento de ofício formalizado. Para constatação basta a leitura dos artigos apontados no Auto de Infração e que foram inicialmente transcritos na sua peça defensiva.

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

Acaso, a título argumentativo, seja superada esta preliminar de inépcia do lançamento de ofício, já que implica cerceamento ao amplo direito de defesa e contraditório da Autuada, passa a regue das acusações apontadas:

Argui a decadência considerando:

- que a ciência pela Autuada, se deu apenas no dia 22 de abril de 2020, segundo notificação fiscal;
- a existência de atividade (exercida pelo contribuinte) sujeita à homologação pelo fisco, com pagamento, uma vez que regularmente constituído o crédito tributário com base na documentação apresentada pela empresa Autuada.

Conclui que nos exatos termos do § 4º, do artigo 150 do CTN, extinto se encontra o crédito tributário, em relação às operações acontecidas anteriormente a 22 de abril de 2015, em função da decadência que as atinge, porque passados mais de 05 (cinco) anos entre a ocorrência dos supostos fatos geradores e a formalização do lançamento de ofício objurgado.

Nesse sentido, transcreve a ementa do acórdão proferido pelo Eg. STJ, nos autos do AgRg no EREsp 1.199.262/MG, de relatoria do i. Min. Benedito Gonçalves.

No mérito assevera que não merece prosperar o lançamento de ofício pelos motivos que passa a expor:

Relativamente à infração 01 não há que se falar em recolhimento a menor, posto que aplicada a

alíquota incidente, conforme legislação de regência, o que pode ser comprovado por meio do demonstrativo, onde especificados os produtos considerados (docs. 02);

No que tange às infrações 02, 03 e 04 também não prospera a pretensão fiscal, aduzindo que as mesmas concernem a supostas omissões de entradas e saídas, no período de 2015 e 2016, apuradas segundo levantamento fiscal. Entretanto, a pretensão fiscal não prospera, haja vista a existência de equívocos havidos no levantamento fiscal procedido, tanto no que tange a todas as suas variáveis – estoque inicial, entradas, saídas, estoque final – quanto na identificação do tipo de omissão imputada, o que pode ser constatado e corroborado pela documentação fiscal ora anexada (docs. 03).

Destarte, a par de nada dever a Autuada, fato é que o suposto crédito fiscal exigido é ilíquido e incerto, tendo partido de bases totalmente equivocadas, não podendo prevalecer o lançamento de ofício, sob pena de violação ao quanto disposto no art. 142, do CTN.

Em suma, por todos os ângulos que se analise o caso em apreço, mister o reconhecimento da improcedência total do lançamento de ofício objurgado, como medida de aplicação do melhor Direito ao caso concreto.

Requer a realização de perícia técnica e diligência, para a comprovação de que nada é devido, sob pena de cerceamento ao seu direito de defesa. Para tanto, protesta, quando do deferimento da prova requerida, pela formulação de quesitos, e aponta os seus assistentes técnicos.

Finaliza pedindo que seja conhecida e julgada procedente a presente defesa, declarando-se a insubsistência total do lançamento de ofício objurgado, *seja* pela preliminar, *seja* quanto pelo mérito, dado que procedeu à Autuada em consonância com a legislação de regência desde Estado da Bahia.

O autuante, ao prestar a informação fiscal, fls. 76/77 afirma que o autuado não apresenta qualquer argumento minimamente consistente para sustentar a pretensão de nulidade do Auto de Infração.

Quanto à decadência crê que este colegiado já tem posição pacificada quanto ao tema, pelo que tão somente aguarda a sua deliberação.

No mérito, quanto à infração 01 diz que esta infração traz duas situações: 1ª: Produtos com saídas sob CFOP 5102 e com alíquota adotada = zero; quanto a estes a defesa absteve-se de questionar, como se vê em seu Doc. 02. 2ª - Produtos com saídas sob CFOP 5405 e que esta auditoria considerou como sendo de tributação normal: a defesa traz um levantamento apresentado preliminarmente por esta fiscalização, à empresa para manifestação antes da autuação.

Informa que os produtos no mês de janeiro/2015 arrolado no DOC 02 da defesa já foram excluídos do levantamento fiscal, como se percebe nos demonstrativos anexados ao PAF.

Mantem o seu entendimento quanto aos demais produtos mantidos no levantamento citado.

No que diz respeito às infrações 02, 03 e 04 (estoque), informa que o Doc. 3 citado pelo defendente é apresentado um levantamento com as supostas correções de unidades de alguns produtos, sem qualquer contestação específica daquele apresentado na autuação. Informa que como narrado no corpo do Auto, o contribuinte foi intimado a apresentar os índices de conversão de unidades que não constavam no arquivo 022 da EFD e a manifestação do autuado foi inteiramente acatada e todos os índices apresentados foram lançados no aplicativo SIAF da SEFAZ, utilizado por esta auditoria.

Opina pela Procedência total do Auto de Infração.

## VOTO

Não acolho os argumentos defensivos relacionados ao pedido de nulidade do Auto de Infração visto que as acusações estão postas de maneira clara, sendo possível identificar os fatos que ensejaram a autuação; o sujeito passivo; a base de cálculo; a alíquota aplicada; o montante do débito. O enquadramento legal da infração e respectiva penalidade foram feitos em conformidade

com as disposições do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Ademais, constato que as infrações encontram-se devidamente demonstradas de forma analítica, cujas planilhas elaboradas contêm todas as informações necessárias para a demonstração da infração. As mesmas foram entregues ao autuado, mediante recibo, conforme atesta os documentos de fls. 53 e 54.

Dessa forma, rejeito as preliminares de nulidade apresentadas nas razões de defesa.

Em relação à perícia requerida, pontuo que esta tem a finalidade de esclarecer fatos eminentemente técnicos, a ser realizada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o que não é o caso dos autos, já que não é necessário conhecimento especializado para o deslinde da questão, razão pela qual fica indeferida, com fulcro no art. 147, inciso II, alínea “a” do RPAF/BA.

No que concerne ao pedido de realização de diligência, considero que os elementos constantes no PAF são suficientes para a formação de meu convencimento, na qualidade de julgadora deste processo administrativo fiscal, razão pela qual tal pleito também fica indeferido, com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, que assim dispõe:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*

*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos”.*

É preciso ainda se observar ainda que o não deferimento do pedido não pode ser considerado como cerceamento de defesa, à vista do fato dos dados constantes no processo serem suficientes para a devida apreciação, nos termos do acima mencionado artigo 147 do RPAF/99.

Vejo, também, que o sujeito passivo requereu a declaração de decadência de todos os fatos geradores ocorridos em período anterior a cinco anos, contados da data em que foi cientificado da lavratura do presente auto de infração (22/04/2020), com base no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Tendo em vista que o ICMS é um tributo cujo lançamento é realizado por homologação, entendo que assiste razão, em parte ao autuado, em relação à infração 01.

A legislação, especialmente o Código Tributário Nacional (CTN), determina em seu artigo 150, §4º, que *“o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, e se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.*

Nesta seara, destaco que durante muito tempo, subsistiu discussão acerca de qual seria o entendimento frente a questões de tal natureza, para reconhecimento ou não da existência da decadência: se deveria ser aplicado o disposto no artigo 173, inciso I, ou o artigo 150 § 4º do CTN.

O entendimento predominante neste Órgão era o que prevalecia em tais hipóteses como a presente, não somente a redação contida no Código Tributário do Estado da Bahia, (Lei 3.956/81), até mesmo após a edição pelo Supremo Tribunal Federal (STF) da Súmula Vinculante 08, a qual aplicável aos créditos tributários.

A Procuradoria Geral do Estado da Bahia, através da sua Procuradoria Fiscal, sustentou,

igualmente, por largo período, inclusive no Poder Judiciário, tal entendimento acima exposto, dissonante daquele predominante nas decisões dos Tribunais Superiores, sendo que após diversas derrotas judiciais na apreciação de tal matéria, repensou o pensamento anterior da matéria, culminando com a adoção dos denominados “Incidentes de Uniformização”, os quais visaram unificar o pensamento acerca de questões até então ensejadoras de inúmeros e acalorados debates.

Dentre tais “Incidentes de Uniformização”, destaco o de n.º PGE 2016.194710-0, cujo enunciado transcrevo: *“Entendimento firmado: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que correspondia às operações declaradas”*.

E avança ainda mais o entendimento exposto, ao observar na seguinte Nota 1: *“Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150 § 4º do CTN, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação”*.

Dessa forma, observo que a questão sob a análise se amolda em parte, à regra prevista pelo Art. 150, § 4º do CTN, vez que o autuado efetuou o lançamento dos documentos fiscais que deram causa à referida infração, portanto, declarou o imposto, o qual foi apurado mediante interpretação da norma tributária pelo próprio e o pagamento foi efetuado de acordo com o valor lançado.

Assim, com lastro no entendimento da PGE/PROFIS consignado através do Incidente de Uniformização n.º 2016.194710-0, acolho a prejudicial de mérito suscitada pelo autuado em relação aos fatos geradores anteriores a 22/04/2015, vez que o contribuinte tomou ciência da lavratura do Auto de Infração 22/04/2020, que é o marco inicial para a contagem do prazo decadencial, devendo, desta maneira, serem excluídos do lançamento da infração 01 os valores de R\$167,36 e R\$203,88, referentes aos meses de fevereiro e março/2015, totalizando o montante de R\$371,24.

Situação diferente ocorre em relação às demais infrações onde não se vislumbra o fenômeno da fruição do prazo decadencial, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, o qual estabelece o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, já que todas as infrações dizem respeito a omissão de saídas ou de entradas de mercadorias, portanto, não houve o pagamento do imposto em relação as operações omitidas.

No mérito, a infração 01 acusa o contribuinte de ter efetuado o recolhimento a menos do ICMS em razão de ter aplicado alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O impugnante nega o cometimento da infração asseverando ter aplicado corretamente a alíquota indicada na legislação de regência. Para comprovar a sua afirmativa apresenta demonstrativo (DOC 02), indicando a inexistência de débito a ser exigido.

O autuante ao prestar a Informação Fiscal informa que a infração abarca duas situações:

1. Produtos com saídas sob o CFOP 5102 e com alíquota adotada “zero”.
2. Produtos com saídas sob o CFOP 5405 que a fiscalização considerou como sendo de tributação normal;

Diz que em relação ao item 01 o contribuinte nada questionou. Em relação ao segundo item,

informa que o DOC 02, apresentado na defesa, tomou como base o levantamento elaborado na auditoria e disponibilizado ao sujeito passivo, para análise, antes da lavratura do Auto de Infração.

Informa que os produtos do mês de janeiro de 2015 não estão sendo objeto de exigência, pois foram excluídos do levantamento fiscal, antes da lavratura do Auto de Infração. Em relação aos demais meses mantém o seu entendimento e diz ser totalmente procedente a infração.

Concordo com o opinativo do autuante, pois como bem esclarecido pelo autuante antes da lavratura do Auto de Infração o sujeito passivo apontou equívocos no levantamento fiscal, e os mesmos foram acatados pela fiscalização, tanto que as operações que envolvem os produtos contestados não estão inseridos no levantamento que embasa o presente lançamento.

No que diz respeito aos itens referentes às saídas registradas com CFOP 5405- *Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiro em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído*, caberia ao sujeito passivo apontar as mercadorias sujeitas ao referido regime, indicadas no Anexo I do RICMS, mesmo que por amostragem, o que não ocorreu, razão pela qual a infração 01 é parcialmente subsistente, no valor de R\$47.676,46, em razão da aplicação da decadência suscitada, no valor de R\$371,24.

As infrações 02, 03 e 04 foram decorrentes de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercícios fechados. Sendo que na infração 02 foram apuradas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias tributáveis, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de saídas, nos exercícios de 2015 e 2016.

As infrações 03 e 04 tratam de omissões de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo exigido o imposto por solidariedade por ter o contribuinte adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal (infração 03) e 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, deduzida a parcela do tributo exigido na infração anterior, a título de crédito fiscal (infração 03), no exercício de 2016.

Observo que as bases de cálculo obedeceram ao previsto na Lei nº 7.014/96, conforme indicado no Auto de Infração, qual seja, art. 23-B para a Infração 02, art. 23, inciso I (infração 03) e art. 23, inciso II (infração 04).

O impugnante alegou que no levantamento fiscal ocorreram inconsistências, no que diz respeito ao estoque inicial, entradas, saídas, estoque final – quanto na identificação do tipo de omissão imputada, o que pode ser constatado e corroborado pela documentação fiscal que informa estar anexando (doc. 03).

O autuante ao prestar a Informação Fiscal não acata o argumento defensivo afirmando que ao examinar o citado documento verificou que se trata de um levantamento com as supostas correções de unidades de alguns produtos, sem qualquer contestação específica daquele apresentado na autuação.

Assevera que no decorrer da fiscalização o contribuinte foi intimado a apresentar os índices de conversão de unidades que não constavam no arquivo 022 da EFD e a sua manifestação foi inteiramente acatada e todos os índices apresentados foram lançados no aplicativo SIAF desta SEFAZ, ferramenta utilizada na auditoria de estoque.

Como esclareceu o autuante a insurgência do sujeito passivo reside no fato de que não teriam sido efetuados agrupamentos de diversos itens.

De acordo com o item III do art. 3º da Portaria 445, que regulamenta os procedimentos referentes aos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias observo que é admissível o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias ou quando a

mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação. A delimitação da forma como o levantamento fiscal deverá ser efetuado, dependente da maneira como o contribuinte escritura seus livros e documentos fiscais.

No presente caso observo que, de acordo com a informação prestada pelo autuante, tal providência foi efetuada, pois foram acatados todos os índices de conversão de unidades indicados pelo sujeito passivo. Assim, caberia ao mesmo apontar objetivamente os itens que não foram contemplados nos demonstrativos elaborados pela fiscalização e não apresentar novo levantamento, sem indicar objetivamente as supostas irregularidades.

Dessa forma, concordo com as informações apresentadas pelo autuante e concluo pela subsistência das infrações 02, 03 e 04.

Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$537.474,34, tendo em vista a exclusão parcial da infração 01, no valor de R\$371,24.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269193.0005/20-4**, lavrado contra. **ATACADÃO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$537.474,34**, acrescido das multas de 60% sobre R\$64.867,03 e de 100% sobre R\$472.607,31, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de dezembro de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR