

A.I. Nº - 178891.0051/22-8  
AUTUADO - OK BATERIAS LTDA.  
AUTUANTE - NELSON LIMA GARCEZ MONTENEGRO  
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 19/10/2023

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0195-02/23-VD

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO.** O autuante observou a Portaria nº 445/98. A responsabilidade solidária está prevista no art. 10 da citada Portaria. Assim, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago a ser exigido por responsabilidade solidária. Infração subsistente; **b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO.** Constatando-se diferença de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria já saiu sem tributação, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo ao contribuinte a condição de responsável solidário por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Afastada a decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 14/02/2022, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 863.326,83, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas.

**INFRAÇÃO 01 – 004.005.008:** Falta de recolhimento do imposto, 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. ICMS exigido R\$ 632.195,98, acrescido de multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96 para o exercício de 2018.

Enquadramento legal: art. 6º, inc. IV, art. 23, inc. I da Lei nº 7.014/96, c/com art. 217 do RICMS/2012 e art. 10, inc. I, alínea “a” da Portaria nº 445/98.

**INFRAÇÃO 02 – 004.005.009:** 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 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. ICMS exigido no valor de R\$ 231.130,85, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

O autuante complementa que a infração é: *“Referente às operações com baterias/acumuladores automotivos (Heliar, América, Power, Yuasa), enquadradas no regime de Substituição Tributária, conforme demonstrativo “OKBaterias 2017\_Estoque”, obedecidas as orientações da Portaria nº 445/98, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao contribuinte”*.

Enquadramento legal: art. 6º, inc. IV, art. 23, inc. I da Lei nº 7.014/96, c/com art. 217 do RICMS/2012 e art. 10, inc. I, alínea “b” da Portaria nº 445/98.

A autuada impugnou o lançamento, fls. 43 a 48, onde após fazer um breve relato dos fatos, demonstrou a tempestividade da defesa, transcreveu as infrações e prometeu demonstrar que não ocorreu qualquer compra sem nota fiscal.

Afirma que passada a preliminar de decadência dos crédito tributário, no mérito destaca que a autuada é uma revendedora de baterias e dessa forma estaria sujeita a retenção do ICMS na fonte, ou seja, nas aquisições das suas mercadorias o imposto já fora retido pelo contribuinte substituto na própria apuração, já que todos os fornecedores mencionados no Auto possuem inscrição de contribuinte substituto no estado da Bahia.

Explica ser de responsabilidade do contribuinte substituto recolher o ICMS na base da cadeia produtiva, tomando por base a alíquota de substituição tributária presumida. Garante que todo o destaque do ICMS-ST foi feito nas notas relacionadas no levantamento e recolhido na apuração mensal efetuada pelo contribuinte substituto.

Após plotar tela de consulta cadastral do sítio da SEFAZ de um dos seus fornecedores, conclui que o contribuinte substituído se encontra dispensado do pagamento do ICMS na comercialização das mercadorias recebidas, pois não pode haver bitributação.

Relata que conforme *e-mail*, que diz anexar a defesa, ao questionar o fornecedor quanto ao pagamento dos tributos, foi informado que em razão de possuir inscrição de substituto tributário no estado da Bahia, os recolhimentos do ICMS são feitos mensalmente por apuração. Arguindo sigilo fiscal, informou no *e-mail* que não poderia enviar os comprovantes de pagamentos do imposto recolhido.

Ressalta que essa proteção (sigilo fiscal) não recai sobre o Auditor, que pode verificar a apuração do substituto e confrontar os pagamentos do ICMS realizados.

Reproduz a cláusula primeira do Protocolo ICMS 41/2008, assim como a redação original vigente até 31/05/2018 e a redação anterior do § 1º da cláusula primeira dada pelo Protocolo ICMS 49/2008 com efeitos de 01/06/2008 a 31/10/2008 e finaliza não ser plausível que o substituído pague, mesmo que indiretamente, duas vezes o mesmo tributo.

Explana que ao adotar a substituição tributária, o substituto, por ser o responsável pelo recolhimento do imposto, já agrega ao preço da mercadoria o valor do ICMS. Assim, o substituído, quando compra o produto, já arca com a carga tributária, sofrendo a repercussão econômica do mesmo, razão pela qual aduz não ser coerente que o substituído tenha que pagar novamente pelo ICMS na hipótese de o substituto, por algum motivo, não tenha cumprido com o seu dever.

Assevera que a EFD ICMS/IPI deixa claro que não ocorreu omissão de entrada de mercadorias, conforme diz estar demonstrado na planilha de correlação entre base SEFAZ/BA e a EFD decorrente da exportação de todas as notas emitidas, obtidas através do Portal da Nota Fiscal Eletrônica da própria SEFAZ.

Acrescenta que a presente cobrança é indevida, pois não ocorreu omissão de entrada e nem foi adquirido qualquer produto sem respectiva nota fiscal.

Pondera que se as notas fiscais acostadas demonstram que todo ICMS-ST foi adicionado ao valor do produto na totalidade da nota e recolhido pelo contribuinte substituto no estado da Bahia. Dessa forma, se for condenado a pagar o imposto ora exigido, ocorrerá bitributação, pois, o ICMS-ST já fora pago na fatura de cada nota fiscal de forma antecipada pelo destinatário da mercadoria.

Requer a juntada dos documentos anexos, bem como o acolhimento das razões expostas.

O autuante prestou a informação fiscal às fls. 57 a 60, onde, após transcrever as infrações, afirmou que na ação fiscal desenvolvida foi realizado o levantamento quantitativo de estoque do exercício de 2018, cuja ciência da lavratura ocorreu em 21/12/2022, motivo pelo qual não concorda com a pretensão de decadência arguida pela defesa, uma vez que no caso, a decadência se daria em 31/12/2023, mais de um ano após o lançamento.

Informa que o fato gerador do crédito tributário lançado decorreu da omissão de entradas de mercadorias tributadas enquadradas no regime de substituição tributária, especificamente de baterias automotivas. Ou seja, a autuada promoveu saídas de mercadorias em quantidade superior às entradas no seu estabelecimento.

Quanto a declaração da autuada que se trata de uma revendedora de baterias e dessa forma é sujeita a retenção do ICMS na fonte, portanto, o imposto fora retido pelo contribuinte substituto, esclarece que a autuada está se referindo ao disposto no art. 8º, § 5º da Lei nº 7.014/96, ponto que diz não haver dúvidas. Porém, este não é o caso do presente processo.

Confirma que os argumentos da defesa se referem a aquisições de mercadorias tributadas enquadradas no regime de substituição tributária, cujo ICMS não foi objeto de retenção por força de convênio ou protocolo, pelo contribuinte inscrito no Estado da Bahia e estabelecido em unidade da Federação, signatária do acordo interestadual. Esclarece que o crédito tributário discutido trata da omissão de entradas, sem documentação fiscal de mercadorias comercializadas, sem comprovação do recolhimento do ICMS devido na operação.

Lembra que não está exigindo o ICMS-Antecipação Tributária, infração 02, decorrente de aquisições efetuadas com nota fiscal e sim, provenientes das omissões de entradas apurada no levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria.

Sobre a declaração encaminhada por um fornecedor informando sua regularidade perante o Estado da Bahia, aponta que a mesma não está ratificada com cópia de Certidão Negativa e a regularidade fiscal do fornecedor, uma vez que tais comprovações se referem a situações estanques sem nenhuma relação com o levantamento quantitativo de estoque, objeto deste Auto.

Ressalta que não há *bis in idem* assim como não tem nexos a alegação da defesa de que a EFD indicaria que não ocorreu qualquer omissão de entrada.

Conclui que restou comprovado nos autos a omissão de entradas de mercadorias tributadas e enquadradas no regime de substituição tributária através de levantamento quantitativo de estoque. A acusação não foi elidida pela autuada.

É o relatório.

## **VOTO**

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de duas infrações à legislação do ICMS, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por item de mercadoria em exercício fechado, tempestivamente impugnadas.

A autuada é contribuinte do ICMS, inscrita no Cadastro Estadual na condição Normal e exerce a atividade econômica principal de comércio atacadista de peças e acessórios novos para veículos automotores.

O autuante lavrou o Termo de Início de Fiscalização, encaminhado ao contribuinte através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e em 31/10/2022, fls. 33 e 34, com a

ciência tácita em 07/11/2022, portanto, cumprida a formalidade prevista no RPAF/99 no seu art. 26, inc. II.

Em 15/12/2022 foi postada nova mensagem no DT-e, intimando a autuada a quitar o débito ou apresentar defesa administrativa, fl. 37, oportunidade que foram encaminhados todos os papéis de trabalho e demonstrativos que sustentam as infrações, elaborados pelo autuante contendo todos os dados e informações necessárias à perfeita cognição das acusações.

Compulsando os autos, constato que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara, é possível determinar com certeza a natureza das infrações, o autuado e o montante do débito tributário, assim como as multas sugeridas e os dispositivos legais e regulamentares tidos como infringidos.

Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

A defesa faz uma breve alusão a ocorrência de decadência do crédito tributário exigido.

Portanto, é impositivo analisar a arguição, mesmo que a defesa não a tenha formalizado ou tratado com mais ênfase. Nesse sentido, lembro que o Código Tributário Nacional no seu art. 150, § 4º manda que a contagem do prazo decadencial seja a partir da data de ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, declara e efetua o pagamento, ou efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas e não haja a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, pois assim está disposto:

*Art. 150. 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. (...)*

*§ 4º 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.*

Já o art. 173, inc. I do citado CTN considera a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nas situações em que o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, 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.

É o que se extrai da leitura do citado dispositivo conforme a seguir transcrito:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

É cediço que o ICMS, que é um imposto sujeito a lançamento por homologação, hipótese em que o próprio contribuinte apura, declara e recolhe o tributo que entende como devido. No presente caso, corretamente foi considerado a data de vencimento do imposto no último dia do exercício conforme previsto no art. 39, § 4º do RPAF/99, tendo em vista que a apuração realizada apontou a ocorrências dos fatos geradores durante todo o exercício fiscalizado:

*Art. 39. O Auto de Infração conterá: (...)*

*§ 2º Na lavratura do Auto de Infração, não sendo possível discriminar o débito por períodos mensais, considerar-se-á o tributo devido no último mês do período fiscalizado.*

Portanto, o prazo decadencial para que o Fisco realize o lançamento é de cinco anos, sendo que o termo inicial desse prazo pode ser a data de ocorrência do fato gerador, conforme regra do art. 150, § 4º do CTN, ou a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante disposição do art. 173, inc. I do citado CTN.

Ressalto que este mesmo entendimento, já pacificado no âmbito deste CONSEF, foi externado pela Procuradoria Fiscal da PGE, através do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.

Considerando o teor da Súmula nº 12 do CONSEF, que assim prescreve: “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração*” e que no caso, a data de ciência do lançamento, efetuado na forma do art. 108 do RPAF/99, se realizou em 21/12/2022, conforme previsto no art. 127-D, parágrafo único, inc. II da Lei nº 3.956/81 - COTEB, através da mensagem postada no DT-e, fl. 37, esta é a data para se considerar a referência para contagem do lapso temporal de cinco anos a partir da ocorrência dos fatos geradores.

Nessa esteira, tendo em vista que foi apurado pela Fiscalização que o contribuinte não declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omitiu a realização de operações tributáveis, a arguição de decadência será analisada com a aplicação da regra prevista no art. 173, inc. I do CTN. Assim, o Fisco teria até 31/12/2023, como prazo final para lançar e constituir o crédito tributário a favor da Fazenda Pública.

Logo, os fatos geradores não foram atingidos pela decadência, com base no art. 173, inc. I do CTN, os lançamentos cujos fatos geradores ocorreram até 31/12/2018, inclusive.

No mérito, as infrações 01 e 02 exigem o ICMS por atribuição legal da responsabilidade por solidariedade relativamente ao imposto por ter o contribuinte adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por item de mercadoria em exercício fechado.

O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias consiste em uma das formas de verificação do regular cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, em um determinado período, tomando por base as informações dos estoques inicial e final, as aquisições (entradas de mercadorias) e as vendas (saídas de mercadorias), ocorridas nesse período, cujo objetivo é apurar se ocorreram entradas e/ou saídas de mercadorias sem documento fiscal e/ou não registradas na escrita fiscal e/ou contábil.

De posse das quantidades dos estoques, das entradas e das saídas, a verificação resulta da aplicação de uma simples equação matemática: *Estoque Inicial mais Entradas menos Estoque Final igual às Saídas*, onde é verificado se as quantidades de saídas de determinada mercadoria, escolhida pelo Fiscal, não apresenta saldo, ou seja, apresenta saldo zero.

Pode ser realizado em um exercício fechado, quando já encerrado o exercício, portanto, já quando já foram apurados os estoques de cada mercadoria, ou em exercício aberto, neste caso, quando os estoques finais ainda não tenham sido apurados, devendo-se, neste caso, efetuar a contagem física das quantidades de cada item de mercadoria.

No presente caso, foi realizado o levantamento na modalidade de exercício fechado, caso em que é impossível a contagem física das mercadorias. Assim, a valoração quantitativa do estoque final é feita através dos dados registrados na escrituração fiscal elaborada pelo próprio contribuinte e registrada no seu inventário.

No caso em discussão, como resultado da apuração foi constatada a omissão de entrada de mercadorias, portanto, aquisições de mercadorias sem documento fiscal.

Ressalto que apesar de tratar da ocorrência de apenas um fato econômico: a aquisição de mercadorias, no presente caso, se identifica, no âmbito tributário, dois fatos geradores do ICMS que repercutem em duas exigências tributárias distintas: o ICMS normal e o ICMS-ST, ambas por solidariedade, conforme previsão do art. 6º, inc. IV, combinado com o art. 8º, § 4º, inc. I, alínea “a” todos da Lei nº 7.014/96:

*Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito: (...)*



*IV - 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;*

*(...)*

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados: (...)*

*I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembaraço aduaneiro, tratando-se de:*

*a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.*

Dessa forma, trata-se de duas imposições tributárias distintas, que podem ser exigidas separadamente, desde que, para evitar o *bis in idem*, ao ser exigido o ICMS-ST por antecipação tributária, infração 02, se deve obrigatoriamente deduzir o ICMS normal, que no caso, conforme se observa nos demonstrativos, fls. 05 a 07, foi deduzindo o ICMS normal por responsabilidade solidária, portanto, o ICMS exigido foi corretamente calculado.

Resta claro, que todo o processo foi conduzido em conformidade com a Portaria nº 445/98, onde a omissão de entradas, até prova em contrário, está configurada na apuração fiscal por haver volume de mercadorias registradas na EFD sem que esteja acobertada por aquisição regular através de nota fiscal.

Não obstante ter a autuada assegurado que não adquiriu mercadoria sem nota fiscal, a defesa não apresentou qualquer dado ou fato que comprovasse a existência de registro das entradas da mercadoria, objeto da autuação. Por se tratar de produto enquadrado no regime de substituição tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente consequentemente, a comprovação de recolhimento do imposto, devendo, nesse caso, se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria nº 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser este o detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal.

Por fim restou consignado que o contribuinte não trouxe provas, tampouco elementos capazes de elidir as infrações, de forma que as tenho como subsistentes.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **178891.0051/22-8**, lavrado contra **OK BATERIAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 863.326,83** acrescido das multas de 100% sobre R\$ 632.195,98 e de 60%, sobre R\$ 231.130,85, previstas no art. 42, inc. II e II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 16 de outubro de 2023.

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR