

**A. I. N°** - 279733.0004/22-9  
**AUTUADO** - SOLUÇÃO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - LINDOMAR PINTO DA SILVA  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFAZ CENTRO NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 13.03.2024

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0032-05/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OMISSÕES DE ENTRADAS MAIOR QUE AS OMISSÕES DE SAÍDAS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS. Excluídos, da infração 01, os itens relativos à substituição tributária, além dos brindes, já retirados pelo Autuante. Infração parcialmente elidida; **b)** OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **i)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; **ii)** RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. VALOR ACRESCIDO. O Sujeito Passivo nada aduziu que pudesse elidir as presentes exigências. Infrações mantidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 05/01/2022 (ciência em 19/01/2022, pelos correios), exige ICMS no valor histórico de R\$ 86.141,37, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01 - 004.005.005: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada - 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 saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. R\$ 49.738,66. Multa: 100%.

Infração 02 - 004.005.008: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros 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. R\$ 26.020,74. Multa: 100%.

Infração 03 - 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 os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas 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. R\$ 10.381,97. Multa: 60%.

A autuada apresenta impugnação às folhas 14/17, mediante a qual contesta o presente lançamento, deduzindo as razões a seguir.

Informa, inicialmente, tratar-se de pessoa jurídica de direito privado, exercendo precipuamente a atividade de comércio atacadista de alimentos, cosméticos e produtos de higiene pessoal revestindo-se assim de contribuinte do ICMS. Nesta perspectiva, foi fiscalizada para análise do período de 01/01/2016 a 31/12/2017, em que a Autoridade fiscal acabou identificando entrada de produtos sem o devido registro, o que originou a lavratura de 03 infrações, das quais a impugnante reconhece parcialmente, passando a defender alguns pontos. Destaca que a

autoridade fiscal elaborou planilha demonstrativa em que relaciona os produtos, com seus devidos códigos, descrição, NCM, bem como identificando aquelas sujeitas a Substituição Tributária e as Tributadas.

Alega que houve uma cobrança repetida dos mesmos itens nas Infrações 01 e 02. Argumenta que, se a Infração 01 envolve todos os produtos (operações Tributadas e operações sujeitas a Substituição Tributária), não se poderia ter uma Infração específica para a cobrança das operações sujeitas a Substituição Tributária, sob pena de se identificar uma bitributação. Assim, alega que todos os itens listados na Infração 02 já foram objeto de cobrança na Infração 01, restando assim duas possibilidades:

- a) Infração 01 - Exclusão dos itens sujeitos a Substituição Tributária; ou
- b) Infração 02 - Improcedência Total da Infração 02, haja vista que os itens foram objeto da Infração 01.

No que concerne à Infração 03, admite que é procedente e será objeto de petição de reconhecimento, na qual se fará menção ao valor devido relativo às Infrações 01 e 02 (a depender de qual será reformada).

Pede, ainda, relativamente à Infração 01, a exclusão das mercadorias recebidas para distribuição de brindes. Explica que, na relação dos itens que compõem a infração 01, estão mercadorias adquiridas para distribuição de Brindes, tendo sido realizado o procedimento constante no Artigo 389 do RICMS-BA, portanto não se pode falar em omissão de Entrada e Saída, tendo sido realizados os devidos registros.

Dessa forma, defende que deve ser excluído do campo de incidência de imposto e multa o valor de R\$ 6.660,90, conforme demonstrativo específico anexo, além de serem anexados os arquivos das Notas de Entrada e Saída em PDF.

Conforme tratado alhures, declara reconhecer parcialmente o Auto de Infração, sendo totalmente procedente a Infração 03, devendo ser excluído do campo de Autuação:

- a) Infração 01 - Devem ser excluídos os produtos recebidos para distribuição de brindes;
- b) Infração 01 - Exclusão dos Itens Sujeitos a Substituição Tributária; ou
- c) Infração 02 - Improcedência total da Infração 02

Diante do reconhecimento, explica que o Auto de Infração, que tinha valor original de R\$ 86.141,37, fica reconhecido como devido o valor de 53.459,73, tendo sido elaborada petição específica de reconhecimento parcial do débito, solicitando o pagamento parcial através de certificado de Crédito.

Informa que a referida petição de reconhecimento parcial e pedido de solicitação da emissão de DAE, na proporção de 25% do valor reconhecido, foi devidamente protocolada nos termos do § 4º-A do art. 317 do RICMS-BA.

Transcreve o texto do art. 151, inciso III do CTN, para apoiar a ideia de que, por corolário do presente recurso administrativo, é justo que se reconheça e se defira a suspensão da exigibilidade do crédito tributário em relação aos valores não reconhecidos e ora combatidos da infração 01.

Assim, uma vez que, durante o curso da presente medida administrativa, o crédito ficará suspenso, não havendo, portanto, sua exigibilidade, por consequência desses efeitos suspensivos, requer, igualmente, seja suspensa qualquer cobrança e multa enquanto pendente o presente processo administrativo, até que seja proferida a sua decisão final.

Por todo o exposto, requer:

- a) A juntada da documentação anexa à presente defesa administrativa, que corroboram os fatos e os fundamentos jurídicos da presente;

b) Por consequência da presente defesa administrativa, seja conferido o efeito suspensivo ao crédito tributário em questão, com fulcro no art. 151, III, do CTN.

c) Seja reconhecida a procedência da presente defesa administrativa, resultando assim na redução do valor cobrado no presente Auto de Infração para 53.459,73;

e) Seja considerado o Reconhecimento Parcial do Débito e o referido pagamento com Certificado de Crédito, conforme processos tempestivamente protocolados, garantindo, assim, ao Contribuinte, o pagamento do valor reconhecido nos termos do § 1º do Artigo 45 da Lei 7.014/96, ou seja, com redução de 90% da multa;

d) Seja deferida a juntada posterior de documentos porventura não juntados com a presente impugnação, além da realização de diligências fiscais para constatação dos fatos aqui alegados e análise dos documentos colacionados.

Termos em que, pede deferimento.

Às folhas 80/81, o autuante presta informação fiscal, oportunidade em que tece as seguintes considerações.

Apesar de compreender em princípio o argumento apresentado pela defesa, informa que as infrações 01 e 02 tratam de cobranças diferentes, apesar de a infração 02 contemplar parte dos produtos listados na infração 01. Afirma que, na infração 02, há apenas produtos sujeitos à substituição tributária, enquanto a infração 01 contempla todos os produtos que apresentaram omissão de entradas.

Quanto à Infração 01, afirma que a sua descrição está em acordo com o que prescreve o artigo 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, cujo texto transcreve.

No caso da infração 02, explica que está amparada pelo inciso I, artigo 10, da Portaria 445 em consonância com o artigo 6º da Lei 7.014/96. Diante disso, opina pela procedência total da infração 02.

Em relação ao ponto que o contribuinte solicita a exclusão do valor de R\$ 6.660,90, pois se trata de operações envolvendo brindes, declara ser a favor do quanto solicitado, tendo em vista que o sistema apropriou inicialmente e corretamente todas as operações realizadas pelo contribuinte.

Afirma que o contribuinte emitiu as notas fiscais de saída conforme determina o artigo 389, inciso II, no total das quantidades recebidas, e emitiu notas fiscais também de saída para cada operação. Isso provocou a diferença encontrada no levantamento, segundo explica.

Diante disso o autuante entende que os valores do auto de infração devem ser reduzidos, conforme tabela abaixo.

Infração	Valor Original	Valor A cobrar
Infração 01	49.738,66	43.077,76
Infração 02	26.020,74	26.020,74
Infração 03	10.381,97	10.381,97
VALOR TOTAL	86.141,37	79.480,47

Pontua que não houve contestação da Infração 03.

Diante das informações prestadas, opina pela parcial procedência do auto de infração.

Esse é o relatório.

## VOTO

Como não foram aduzidas questões preliminares, adentro diretamente ao mérito da autuação, conforme segue.

Quanto à Infração 01, a conduta autuada foi descrita como “*Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada - 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 saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício*”.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, aduzindo dois argumentos: 1) devem ser excluídas as mercadorias tratadas como brindes; e 2) devem ser excluídas as mercadorias sujeitas à substituição tributária, vez que foram objeto de cobrança na Infração 02.

Quanto à alegação de exclusão dos brindes, vejo que a autoridade fiscal, de forma correta, promoveu a sua exclusão, na informação fiscal, vez que o Sujeito Passivo não emite notas fiscais para a sua distribuição.

Quanto à duplicidade do imposto sobre as mercadorias sujeitas à sistemática da substituição tributária (nas infrações 01 e 02), penso que assiste razão ao Sujeito Passivo, pois parte das mercadorias autuadas (sujeitas ao regime de substituição tributária) não se sujeitam à tributação pelas saídas, pois já foram adquiridas com o ICMS retido na fonte.

A Infração 01 limita-se a cobrar o imposto por presunção correspondente às receitas anteriores, obtidas sem emissão de documentação fiscal, com base na qual o Sujeito Passivo carrou recursos para compra, igualmente sem nota, das mercadorias cujo registro foi omitido.

Em não havendo tributação das mercadorias da ST com base nas receitas, tais movimentações econômicas não podem ensejar a cobrança do tributo por presunção, conforme orienta o art. 7º da Portaria 445/98, abaixo reproduzido.

*“Art. 7º Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:*

*I - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;*

*II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art.4º, § 4º, IV).”*

De fato, a tributação a ser exigida sobre tais itens é aquela relativa ao imposto normal nas entradas (de responsabilidade solidária) além do ICMS sobre o valor acrescido, relativo às operações subsequentes, o que já foi objeto do lançamento nas infrações 02 e 03.

Como se trata de receita sem tributação pelas saídas (pertinentes às mercadorias sujeitas à substituição tributária), a Portaria 445/98 orienta que não se faça a exigência do tributo pela apuração de omissão de saídas, conforme se extrai do texto do art. 10, a contrário senso, conforme abaixo.

*“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, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):***

*...*

***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 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);***

... (grifos acrescidos).”

Assim, entendo que devem ser excluídos, da infração 01, os itens relativos à substituição tributária, além dos brindes, já retirados pelo Autuante.

Do exposto, após as exclusões pertinentes, a Infração 01 fica reduzida para R\$ 17.057,02.

Quanto às infrações 02 e 03, trata-se de exigências relativas a mercadorias enquadradas no regime de substituição, relativas ao imposto normal, por responsabilidade solidária, e ao imposto relativo às operações subsequentes, de responsabilidade própria, conforme se extrai da redação das condutas, abaixo reproduzidas.

*“Infração 02 - 004.005.008: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros 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.*

*Infração 03 - 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 os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas 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.”*

O Sujeito Passivo nada aduziu que pudesse elidir as presentes exigências, em face do que restam mantidas.

Quanto ao pedido de suspensão da exigibilidade, trata-se de pleito prejudicado, considerando que o próprio CTN prevê tal efeito, automaticamente, conforme art. 151, inciso III do CTN.

Do exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o auto de infração, conforme demonstrativo abaixo.

INFRAÇÕES	ICMS	MULTA %
1	R\$ 17.057,02	100%
2	R\$ 26.020,74	100%
3	R\$ 10.381,97	60%
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 53.459,73</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **279733.0004/22-9**, lavrado contra **SOLUÇÃO DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o Sujeito Passivo a efetuar o pagamento do imposto no montante total de **R\$ 53.459,73**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 43.077,76 e de 60% sobre R\$ 10.381,97, previstas no art. 42, inciso II, alínea “d”, e inciso III, ambos da Lei 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - RELATOR