

**A.I. Nº - 222549.0011/15-1**  
**AUTUADO - MS SERVIÇOS ELÉTRICOS & MATERIAS LTDA - ME**  
**AUTUANTE - RAIMUNDO OLIVEIRA MASCARENHAS**  
**ORIGEM - INFRAZ SERRINHA**  
**PUBLICAÇÃO - INTERNET - 29.08.2016**

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0134-01/16**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS 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 entradas. Declarada nula as infrações tendo em vista que o levantamento fiscal inclui mercadorias com tributação normal e mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e neste caso não foram aplicadas as orientações contidas na Portaria 445/98, que estabelece tratamento diferenciado às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, exigindo em relação à omissão de entradas daquelas mercadorias: a) o imposto devido pelo sujeito passivo por responsabilidade solidária e b) o imposto devido por antecipação tributária. Quanto às omissões de entradas referentes às mercadorias com tributação normal não foi aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007. Encontra-se claramente configurada a insegurança na determinação da infração e dos valores eventualmente devidos, por desconformidade entre os fatos apurados e o enquadramento legal, além da ocorrência de cerceamento ao direito de defesa do contribuinte. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 22/07/2015, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$202.218,98, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01- 04.05.04- Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$83.783,53, relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2013. Aplicada multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - -04.05.05 - Falta de recolhimento do imposto constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, 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 de 2014, sendo exigido ICMS no valor total de R\$118.435,45, acrescido da multa de 100%;

O autuado através de advogado habilitado ingressa com defesa, fls. 213 a 223 onde, inicialmente, transcreve o teor das infrações e, em seguida, afirma que os Demonstrativos de Movimentação de Estoques de Mercadorias que acompanham o referido Auto de Infração indicam que este fora baseado nas informações constantes nos arquivos da SEFAZ com as chaves de acesso e que o caçulo do preço médio fora com base na média das entradas constante também dos anexos do PAF, cujos números da fls. estão equivocados, conforme comprovante que anexa (doc. 04).

Externa o seu entendimento de que tendo o lançamento fiscal, sido iniciado e concluído no mesmo dia 22.07.2015, é manifestamente contrário às orientações da Secretaria da Fazenda para a realização de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, porque não atende os critérios específicos a natureza própria da auditoria de estoques.

Destaca, preliminarmente que o contribuinte está enquadrado como Simples Nacional ou Super Simples, estabelecido pela Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, sujeitando-se às suas normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido pelo benefício dispensado às empresas de pequeno porte, inclusive quanto às obrigações acessórias, cuja inobservância resulta em atentado aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial.

Aduz que de acordo como o referido regime, o recolhimento do ICMS do contribuinte impugnante é com base na Tabela instituída no Anexo I da LC 123/2006 (Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio), exceto *em relação às mercadorias integrantes do regime de substituição tributária. No caso, a maioria, porque o Impugnante exerce a atividade comercial de venda de materiais de construção, que está incluído em quase a sua totalidade no regime da substituição tributária.*

Neste caso, entende que as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, cuja fase de tributação está encerrada deve ser excluída das supostas diferenças de entradas mas sob pena de invalidade. Se houver diferença no levantamento de estoque fiscal, o cálculo não poderá ser o mesmo que os das apurações com o recolhimento do imposto normal, como estabelece a Instrução Normativa SAT 56/2007 e Portaria 445/98.

Prossegue afirmando que para apuração de omissões de vendas por presunção legal (§ 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96) o agente fiscal não dispõe de discricionariedade para eliminar os critérios essenciais estabelecidos na legislação tributária, sob pena de nulidade do procedimento fiscal, devendo os levantamentos que lhes dão origem ser praticados estritamente dentre das expressas previsões legais.

Esclarece que no presente caso não foram efetuados levantamentos quantitativo de estoque por espécies de mercadorias, de acordo com as normas da legislação vigente: **i)** Portaria nº 445, de 10.08.1998, editada exatamente para que não houvesse omissões de formalidade neste tipo de procedimento, **ii)** e ao quanto estabelecido na Instrução Normativa SAT 56/2007 para apuração de omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96) e **iii)** não atende às expressas previsões do Dec. 7.629/1999 e suas alterações, em seu Título II, Cap. I (RPAF), no que trata das normas para os procedimentos nas ações fiscais, sendo nulo o Auto de Infração acima especificado, ante a insegurança na determinação da suposta infração e conseqüente cerceamento do direito de defesa.

Enfatiza que os métodos adotados foram aplicados sob mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, além de as espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas nesta modalidade de procedimento fiscal, não foram as mesmas utilizadas pelo contribuinte.

Conclui inexistir embasamento para a lavratura do presente do Auto de Infração sendo, portanto, nulo conforme art. 18 c/c art. 20, do Decreto 7.629, que aprovou o RPAF/BA.

No mérito, enfatiza que o procedimento fiscal desprezou completamente os critérios estabelecidos para o levantamento quantitativo de estoque de exercício fechado. As omissões e equívocos perpetrados não são inúteis ou supérfluos que possam ser relevados ou supridos sem prejuízo do contribuinte, notadamente quanto ao exercício do contraditório e direito de defesa.

Conforme os demonstrativos acostados ao presente auto de infração o imposto reclamado foi apurado ao total arrepio dos dispositivos taxativamente especificados na legislação estadual, no que concerne à constatação de diferenças nas entradas para presumir omissão de sápidas, esta, aliás, deve ser conhecida pelo Agente Fiscal, nomeadamente porque o ato administrativo-fiscal é sempre vinculado e regrado, lembrando que o impugnante é optante do SUPER SIMPLES, sob o qual devem prevalecer as normas deste regime (Lei Complementar 123/2005, art. 32).

Em razão da completa abstração e desprezo para os critérios preestabelecidos para a cobrança por presunção de omissão de saídas referidas, preliminarmente, ineficaz e nulo, como já dito anteriormente, não razoável afirmar-se que o agente fiscal se valeu da discricionariedade técnica, obtida pela experiência, conhecimento e capacitação para tais fins.

Ressalta que pelas próprias características da atividade do contribuinte fiscalizado e seu o regime de tributação já indica ser inadequado a escolha do método de apuração. Todavia, se escolhido o método levado a efeito, para a presunção legal ,deveria seguir o disposto na IN SAT 56/2007, excluindo, pela proporcionalidade das mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária. Ademais, de acordo com as regras previstas na Resolução do CGSN nº 94, de 2011, a omissão de receitas/saídas deveria ser tributada na forma do SIMPLES NACIONAL, pelo qual o cálculo do imposto e multa, porventura devidos, deve ser observado faixa de receita bruta e as alíquotas do ICMS previstas nos anexos I e II da LC 123/2006.

Esclarece que no presente caso há um conflito de normas em que uma é mais benéfica para o contribuinte, seguindo-se aplicável a norma mais favorável e específica que exclui a geral (tributação no forma do Simples) o que dispõe o CTN em seu artigo 112 – “*in dubio pro reo*”.

Questiona se a “presunção é de receita/saídas sem emissão do documento fiscal e deve ser sobre operações tributadas. Assim, indaga-se, segue-se o regime do SIMPLES ou segundo aos demais sujeitos passivos?”

Entende que na aferição do método escolhido pelo autuante, não há prova documental acostada ao PAF quanto à necessidade da técnica de utilizar critério diverso dos estabelecidos na legislação estadual. Daí que foram utilizados critérios não permitidos pela legislação vigente para fundamentar o presente auto de infração. Também não á prova que o contribuinte autuado não especificara com exatidão as mercadorias comercializadas ou que a mercadoria pudesse ser identificada por mais de uma denominação, ou mesmo que determinada mercadoria comportasse vários subgrupos ou diversas referências, pelo que permitiria fazer agrupamento de itens e reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

Entende que a violação atinge em cheio o art. 5º LV, da Constituição Federal de 1988, por desrespeito ao devido processo legal, sob omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da [Lei nº 7.014/96](#), os valores relativos às operações sujeitas à antecipação ou substituição tributária prevista, não observando a exclusão pela proporcionalidade, conforme estabelece a Instrução Normativa SAT 56, quando se exige do Poder Público tratamento inadequado com a previsão legal.

Esclarece que no caso de constatação de *omissão de entradas de mercadorias* o fato gerador do ICMS não ocorre nas entradas no estabelecimento, mas esse tributo, de acordo com o disposto no § 4º do art. 4º da [Lei nº 7.014/96](#), presume-se a falta de contabilização das entradas de mercadoria autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos e sem pagamento do imposto. Assim, nesta hipótese, o fato gerador das saídas presumidas não inclui as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária. Daí por que o Superintendente de Administração Tributária resolver expedir a IN 56/2007 SAT.

Ressalta que o Auto de Infração ora impugnado, está fundamentado em lançamentos fiscais sem validade ou eficácia, porque efetuados de forma diversa da prevista na legislação vigente, sem segurança e certeza, com prejuízo concreto para o exercício da defesa, inclusive até mesmo para uma solução de revisão do lançamento, como prevista nos arts. 142 e 145 do CTN, com, afronta direta ao princípio constitucional de que *“ninguém será privado de liberdade sem processo legal e a todos são assegurados o contraditório e a ampla defesa”* (art. 5º, LV, da Constituição Federal de 1988).

Aduz que é direito do contribuinte de não ser exigido o ICMS com apoio em elementos produzidos de forma incompatível com os critérios contrários aos determinados na legislação tributária, a qual limita o exercício do agente fiscal. Portanto, como se verifica de PAF, os levantamentos quantitativos de estoque por espécie de mercadorias, assim como a análise deles decorrentes, não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, as supostas infrações consignadas no Auto de Infração em questão, devendo ser decretada de ofício pela autoridade competente para apreciar esse lançamento.

Reafirma que a empresa é optante do SIMPLES NACIONAL, exercendo o comércio de materiais de construção em que a maioria das mercadorias esta sujeita ao regime da substituição tributária por Força dos Protocolos 104//2009, 26/2010, além de cimento que está sob este regime desde 1985. Logo, a prevalecer a auditoria de estoque, há que se considerar para os aspectos nele envolvidos, como ICMS no regime da substituição tributária, cujo recolhimento vale para toda a cadeia de circulação da mercadoria, ou seja, dali em diante ninguém mais recolhe o ICMS enquanto a mercadoria estiver circulando dentro do estado.

No caso específico o preposto fiscal do Estado apurou os suposto créditos tributários referente aos exercícios de 2013 e 2014, todo ele com base na presunção de o contribuinte “teria deixado de contabilizar as entradas, e efetuará pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias anteriormente e também não contabilizadas”. Contudo, é sabido que a presunção legal invocada não alcança as mercadorias incuídas no regime da substituição tributária, uma vez que o recolhimento neste regime vale para toda a cadeia de circulação da mercadoria no Estado da Bahia.

Diz que após análise dos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias de exercícios fechados destinado a conferir as operações de 2013 e 2014 vê-se que a ação fiscal contém incerteza até na determinação da data da ocorrência da ação fiscal que lhe dera origem, ao apor que os levantamentos teriam sido efetuados no mesmo dia do início da fiscalização (V. fls. 05 do PAF e Auto de Infração lavrados em 22.07.2015).

Estranhamente, constam as datas nos demonstrativos que afiguram incompatível com o procedimento fiscal, tais como o início (fl. 05) e fim da ação fiscal em 22.07.2015 (fl. 01) e a realização de levantamentos fiscais em datas anteriores e posteriores a esta, tais como: 30.06.2015 (fls. 08 e 128 do PAF); 15.07.2015 (fl. do PAF indicada como 60); 17.07.2015 (fls. 11 do PAF); 29.05.2015 (indicada como fl. 211) e, após a data da lavratura, 30.07.2015 conforme se verifica nos demonstrativos entregues ao contribuinte – doc. 04), além de desprezar as operações com mercadorias (entradas e saídas), de acordo com a sua espécie, natureza, tipo, qualidade, peso, etc.

Aduz que em relação a seleção das espécies de mercadorias a serem consideradas no levantamento, assim como o tratamento tributário a ser dispensado na análise dos resultados obtidos, que dão validade ao lançamento fiscal, não se pode desprezar a especificação da mercadoria em unidade de medida que lhe identifique, mormente quando o contribuinte especifica com exatidão as mercadorias comercializadas, ou se a mercadoria puder ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, permite-se agrupar, reunindo num mesmo item as espécies de mercadorias afins.

Entende que mesclar itens pode até melhorar a qualidade da amostragem realizada, porém distorce o resultado do levantamento fiscal, de modo que a unidade de medida a ser adotada há de ser a

mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria, tanto nas entradas, como nas saídas e nos estoques: unidade, dúzias, quilos, toneladas, fardo, grosas, sacos de "x" quilos, caixas com "x" unidades, metros, litros, pacote (pct), milheiro etc.

O certo é que, escolhidas as mercadorias ou produtos a serem aferidas pelo levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, as notas fiscais de entrada e saídas devem ser solicitadas, relacionando-as e classificando-as por operações (compras, vendas, transferências, doações, devoluções, etc.), sem deixar de avaliar a repercussão do tributo em questão, porque, mesmo se tratando de contribuinte enquadrado no SUPER SIMPLES também se sujeita às exceções no recolhimento do ICMS, como o regime da substituição tributária.

Assim, tratando-se como presente caso de presunção de omissão de receitas, incluindo as mercadorias do regime da substituição tributária, não tem respaldo legal, como deixa claro a leitura da IN nº 56/2007.

Admitindo-se a sistemática do autuante, simplesmente, por *presunção hominis desprezou os critérios legislativos*, para aplicação das presunções legais admitidas pela legislação vigente teríamos exigência de tributo em duplicidade, pois, somente a constatação de diferenças de estoques, apurados com base nestes critérios, constituiria comprovação suficientes para fundamentar a exigência por omissão de saídas de mercadorias tributáveis por falta de pagamento de ICMS relativa à circulação, efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscal e, conseqüentemente, sem lançamentos dos valores correspondentes em sua escrita fiscal.

Externa o seu entendimento de que efetuado o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, verificado-se omissão de entradas é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação, pois a exigência do ICMS deve ser pelo custo das entradas supostamente omitidas, em função do preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, ou seja, sem computar qualquer acréscimo. Portanto, a constatação de *omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques* nem sempre constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Esclarece que no cálculo dos tributos devidos no Simples Nacional também não é considerado receita de venda ou revenda de mercadorias do valor do tributo devido a título de substituição tributária, uma vez recolhido o ICMS pelo regime de substituição tributária. A mercadoria que teve o imposto retido não sofrerá nova tributação do imposto de competência do Estado nas operações internas. Enfim, também para o contribuinte optante pelo Simples Nacional, na apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer um criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se as operações de entradas e saídas e os estoques constantes inicial e final, relativamente a cada item objeto do levantamento, sem perder de vista para a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria, não podendo mesmo item as espécies de mercadorias afins, como elaborado no Auto de Infração em questão.

Conclui que verificando diferença *de entradas de mercadorias* é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação, assim como para determinação da base de cálculo, sendo certo que para presumir-se omissão de saídas para efeito de exigência do ICMS com base nesta hipótese, somente compondo a conta o percentual correspondente às mercadorias tributáveis, como bem estabelece o RICMS/BA “*nenhum imposto é devido em relação às saídas subseqüentes do substituído tributário*”. Isto significa dizer que não há ICMS a ser apurado relativamente à saída de mercadorias sujeita ao regime da substituição tributária, vez que todo imposto apurado no momento anterior, conforme este regime. Em conseqüência disso, com tem decido reiteradamente.

No que concerne aos Demonstrativos de Movimentação de Estoque de Mercadorias – Exercícios de 2013 e 2014 onze (11) mercadorias foram objeto de levantamento quantitativo por espécie, quais

sejam: AÇO, ARAME, AREIA, BRITA, CHAPA GALVANIZADA, CIMENTO, COPO DESCARTÁVEL, ESTACA DE CIMENTO, LAGE PRE-MOLDADAS, SACO DE LIXO e TUBO. As entradas das mercadorias a seguir discriminadas, constantes nas Notas Fiscais de entradas de nºs 0053, 0054; 0058; 0059; 0066; 0067; 0071 e 0073; 0085; 0086; 0092; 0093; 0098; e 0099, emitidas por NJX Comércio e Serviços Ltda – ME, não foram computadas, conforme quadro que elaborou.

Reafirma que nas suposta diferenças de entradas constantes nos levantamentos de estoques que fundamentam o auto de infração, contém mercadorias integrantes do regime da substituição tributária, as quais não podem alicerçar presunções de saídas com base no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96.

Além das incongruências referidas, nos demonstrativos não constam as mercadorias constantes nas notas fiscais, cujas cópias autenticadas anexa. Solicita que as mesmas sejam consideradas para computar nos levantamentos de estoques.

Com fundamento na legislação estadual requer a realização de diligência contábil necessária para provar os fatos relevantes para reafirmar as razões pertinentes de sua defesa aludidas retro, preservando o direito de defesa e o contraditório. Para tanto formula quesitos contábeis, a serem respondidos por fiscal estranho ao feito.

Finaliza concluindo:

1. Conforme se depreende do alcance da legislação referida, a verificações de possíveis infrações com base nesta espécie de procedimento exige-se a adoção de critérios por parte do agente fiscal, o que não aconteceu no presente caso. Por isso mesmo e face às dificuldades e diversidade de espécie, denominações e unidades de medidas de mercadorias a Secretaria da Fazenda Estadual dispôs sobre todos os seus aspectos na referida Portaria, devendo ser observado pelo seu corpo fiscal e demais instâncias desta Secretaria.
2. A aleatoriedade do critério do lançamento fiscal exige ICMS sobre mercadorias do regime da substituição tributária. Omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal deveria considerar que parte desses valores se refere a operações de mercadorias sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido.
3. A exigência do auto de infração não se encaixa na presunção legal prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 a possibilitar a existência de disponibilidade econômica decorrente de mercadorias ainda tributadas pelo ICMS, de modo que a ineficácia do auto de infração, decorre da inobservância dos requisitos-condições essencial a constituição válida e regular do crédito tributário, porque constituído ao total arrepio da legislação estadual para a exigência do ICMS por meio do LQEPM, este aliás, deveria ser conhecido pelo Agente Fiscal.
4. O lançamento fiscal ora impugnado é imprestável para a exigência de ICMS, seja por omissão de entradas, omissão de saídas ou sobre as operações sujeitar-se ao regime da substituição tributária, porque já teve todo o seu imposto recolhido no regime da substituição tributária, nem pode ser por presunção *hominis* para criação de obrigação tributária, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.
5. A Impugnante como Empresa de Pequeno Porte - EPP, optante do SUPER SIMPLES, operando com produtos cujo ICMS sob o regime da substituição tributária, em que a cadeia tributária foi encerrada pelo recolhimento nessa modalidade, de modo que a exigência de tributo, ainda que valesse o levantamento quantitativo por espécie de mercadoria.
6. No estado de incerteza, o Direito preserva o contribuinte e o seu patrimônio. Por isso, prevalecendo dúvidas da improcedência da exação o julgador não poderá decidir contra o acusado, como estabelece o CTN (arts. 108, IV e 112), apesar da norma tributária expressamente revelar ser objetiva a responsabilidade do *contribuinte* ao cometer um ilícito fiscal (art. 136 do CTN).

7. Ademais, se não há prova da existência material dos pressupostos para classificar os estoques sem considerar a unidade de medida, englobando-as, segue-se que o lançamento assim não poderia ser efetivado, e como foi, *contra legem*, deve ser anulado pela própria Administração, por ser inconvalidável, até porque a atividade do lançamento é vinculada pelas normas traçadas pelo Código Tributário Nacional e demais normas citadas, cujos dispositivos já citados foram alijados do lançamento ora guerreado.

Por fim solicita a Improcedência do Auto de Infração por ser esta a decisão mais abrangente que a decretação de sua nulidade.

O autuante ao prestar a informação fiscal às fls. 289/298, após transcrever as infrações esclarece que a autuada foi intimada por três vezes, sendo que a primeira intimação ocorreu em 27.04.2015, ocasião em que compareceu um dos sócios solicitando um prazo para organizar os documentos. Em 22.05.2015 foi intimada pela 2ª vez e notificada por não atender a 1ª intimação, conforme registro da Notificação anexo. Informa que a 2ª intimação não foi atendida, não apresentou os Livros de Entradas, Inventário e Caixa. Finalmente em 11.06.2015 foi intimado pela 3ª vez, e entregou apenas as Notas Fiscais de Entradas e as Notas Fiscais de Saídas. Conforme questionado pela empresa às folhas de numeração indicadas estão equivocadas na numeração (doc. 4). Reconhece que os números corretos são 07 a 08 DEMONSTRATIVOS DE MOVIMENTAÇÃO DE ESTOQUE DE MERCADORIAS – EXERCÍCIOS 2013 A 2014, onde estão demonstrados os valores apurados.

Quanto o questionamento de que houve início e fim na mesma data, esclarece que na verdade o procedimento foi iniciado em abril quando da 1ª intimação, portanto, houve uma falha em relação à data de início, porém, não há como reclamar distorção dos valores”.

Confirma que o contribuinte está enquadrado como simples Nacional ou Super Simples, estabelecido pela Lei 123, de 14/12/2006, sujeitando as suas normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido pelo benefício dispensado às empresas de pequeno porte, inclusive às obrigações acessórias, cuja inobservância resulta em atentado aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial.

Afirma que a empresa não está obedecendo as normas estabelecidas pois não tem contador, não escriturou os Livros de Entradas, Inventário e Caixa. Informa que apesar da empresa ter afirmado recolher o ICMS com base na tabela instituída no Anexo I da LC 123/2006 – (Alíquotas e partilhas do Simples Nacional- Comercio), exceto em relação às mercadorias integrantes do regime de substituição tributária, esclarece que na verdade a empresa não tem recolhimento nos anos de 2012. No ano 2013 efetuou um recolhimento através do código 1755 no valor de R\$ 460,00 - AUTO DE INFRAÇÃO/DENUNCIA ESPONTANEA. No ano de 2014, há um recolhimento através do código 709 – ICMS Simples Nacional. Diante dos dados verifica-se que a empresa não recolhe imposto referente à Substituição Tributária.

Aduz que a autuada tenta justificar a atividade, falando da omissão de saídas, esqueceu que antes existe a omissão de entradas, onde o Livro Fiscal de Entradas escriturado é fundamental para determinar os produtos, sua codificação existente nas Notas Fiscais e a classificação fiscal. O protocolo 104/2009 reza sobre a substituição tributária quando a empresa segue as normas da Lei Complementar 123 de 14.12.2006, principalmente no Art. 26 § 6º. Deverão ser anexados ao registro de vendas ou de prestação de serviços, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, os documentos fiscais comprobatórios das entradas de mercadorias e serviços tomados referentes ao período, bem como os documentos fiscais relativos às operações ou prestações realizadas ou emitidas.

Observando as planilhas de páginas 07 e 08 - DEMONSTRATIVOS DE MOVIMENTAÇÃO DE ESTOQUE DE MERCADORIAS- EXERCÍCIOS DE 2013 A 2014 – ANEXO I há grande divergência entre as entradas e Saídas. Há produtos que não foram adquiridos pela empresa e foram vendidos conseqüentemente não se tem como comprovar o recolhimento do Imposto Substituto.

Afirma que; “A autuada foi fiscalizada através do roteiro Estoque Fechado. Selecionam-se alguns produtos e verificam-se as entradas menos as saídas para se obter o total dos produtos. Diante das

informações cobra-se o imposto da diferença dos produtos que não aparecem nas entradas ou que saíram sem constar no estoque”.

Observa que a micro empresa e a empresa de pequeno porte que não seguem as normas regulamentares da Lei Complementar 123, perdem o direito de permanecer no SIMPLES NACIONAL. Conforme Art.29 da Lei Complementar de 14.12.2006 nos incisos II e VIII , que transcreveu.

Rebate o argumento defensivo de que não foram efetuados levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias LQEPM de acordo com as normas da legislação vigente, nos seguintes termos:

“O levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias – LQEPM foi feito com os dados existentes em mãos. Basta verificar o que antes já foi relatado, omissão dos Livros Fiscais por parte da autuada. Com indicação do § 3º do Art. 2º do RICMS/97, combinado com matriz no § 4º do Art. 4º da Lei 7.014/96. Não há que discutir falta de formalidade, Não houve cerceamento de defesa desde quando a autuada recebeu as planilhas, os demonstrativos conforme as paginas 07 a 08: DEMONSTRATIVOS DE MOVIMENTAÇÃO DE ESTOQUE DE MERCADORIAS – EXERCÍCIOS 2013 A 2014 – ANEXO 1; DEMONSTRATIVO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS COM CHAVE DE ACESSO 2013 – PAGINAS 09 A 11 ANEXO II; DEMONSTRATIVO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS COM CHAVE DE ACESSO 2014 – PAGINAS 57 A 60 ANEXO III; DEMONSTRATIVO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS COM CHAVE DE ACESSO 2013 – PAGINAS 122 A 128 ANEXO IV e DEMONSTRATIVO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS COM CHAVE DE ACESSO 2014 - PAGINA 182 A 187 ANEXO V.”

No mérito diz que foi demonstrado por diversas vezes que a autuada não obedece a Lei Complementar 123 de 14/12/2006 e os demais instrumentos que regulam as normas comerciais para obter o benefício da Lei. Assim não procedendo perderá o direito do benefício

Diz que a fiscalização foi sobre o estoque fechado, por isso a cobrança é sobre a diferença do estoque e não sobre o SIMPLES NACIONAL.

Para rebater o questionado da autuada de que a presunção é de receita/saídas sem emissão de documento fiscal e que deve ser sobre operações tributadas transcreve o art. 26 da Lei Complementar 123 de 14/12/2000.

Ressalta que a autuada tenta negar a omissão de entrada, mas os demonstrativos mostram as divergências entre as entradas e saídas, e a prova contundente são as Notas Fiscais juntadas ao Auto de Infração.

Quanto ao questionamento de que sobre constatação de omissão de entradas de mercadorias presume-se falta de contabilização das entradas de mercadorias, diz que na verdade não há escrituração de Livros nesta empresa, nem as notas fiscais são arquivadas, apenas juntadas.

Em relação à hipótese levantada de que o fato gerador das saídas presumidas não inclui as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária diz que “Basta verificar as paginas 07 a 08, onde tem mercadorias que não estão na relação das compras e aparecem na relação das vendas e vice versa. A empresa não obedece às normas que regulam a comercialização, torna-se difícil aceitar a reclamação pela autuada”.

Quanto a reclamação da data da ocorrência da ação fiscal entendendo que o levantamento teria ocorrido no mesmo dia de início da fiscalização, reafirma que a ação fiscal foi iniciada em abril quando da 1ª intimação e houve uma falha com relação à data de início, mas, não há como reclamar as distorções dos valores.

No que diz respeito as planilhas apresentadas pela defesa esclarece que diversas notas não foram registradas, não podendo ser consideradas. Além disso, foram apresentadas Notas Fiscais de procedência duvidosa, para cobrir diferenças no estoque apurado. Cita exemplos de erros encontrados em notas fiscais. Externa ainda o seu entendimento de que não é possível considerar notas fiscais apresentadas após o encerramento da fiscalização. Para corroborar o seu entendimento transcreve o art. Art. 138 do CNT e Art. 2º do RICMS /97.



Finaliza mantendo em sua totalidade o valor exigido no Auto de Infração.

## VOTO

O Auto de Infração imputa ao autuado o cometimento de duas infrações, decorrentes de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

O defendente suscitou a nulidade da ação fiscal sob o fundamento de que não foram obedecidas as normas estabelecidas na legislação vigente, na auditoria realizada. Citou a Portaria 445, de 10/08/1998 e Instrução Normativa SAT 56/2007. Reclama que não foram observadas as regras estabelecidas no Título II, Capítulo I do RPAF/BA, acarretando a insegurança na determinação da suposta infração e consequentemente cerceamento do seu direito de defesa.

Da análise dos documentos que compõe os autos, especialmente os demonstrativos de fls. 07/08, observo que foram objeto do levantamento, em ambas as infrações, mercadorias com tributação normal e mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. O imposto foi exigido sobre as omissões de entradas, com base na presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto.

Ocorre que este procedimento, efetivamente, não está de acordo com as orientações contidas na Portaria 444/98, a qual estabelece tratamento diferenciado às mercadorias sujeitas à substituição tributária, exigindo em relação às omissões de entradas daquele tipo de mercadorias:

a) o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal.

b) o imposto devido por antecipação tributária, calculado sobre a mesma omissão de entradas agregando-se a MVA e deduzindo o crédito do imposto calculado no item “a”, conforme determinado no art. 10, I, alíneas “a” e “b”, da referida Portaria, a seguir transcrito:

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

*I – se a mercadoria ....., 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.....*

*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.”*

Em relação às mercadorias com tributação normal, onde foi apurada a omissão de entrada, realmente deve ser exigido o imposto com base na presunção legal da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais, prevista no art. 7º da referida Portaria. Neste caso também deve ser aplicada a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/2007, já que comprovadamente a empresa comercializa com mercadorias tributadas normalmente e sujeitas a antecipação tributária, o que não foi observado no presente caso.

Da forma como foi feito o lançamento, constato que o autuante reuniu em uma única imputação três infrações envolvidas, ou seja, aquela relativa à antecipação tributária e a responsabilidade solidária, referentes às mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e a presunção de omissão de saídas relativas às mercadorias tributadas normalmente, prevista no § 4º da Lei nº

7.014/96, com efeitos jurídico-tributários distintos. Este equívoco importa na insegurança do débito das infrações 01 e 02 e cerceamento do direito de defesa, caracterizando nulidade insanável, nos precisos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA.

Nos termos do art. 21 do RPAF/99, recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de determinar a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, observando ainda o disposto no art. 34 e art. 13, alínea “a”, inciso XIII da Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, já que se trata de empresa optante pelo Simples Nacional.

Ante ao exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **222549.0011/15-1**, lavrado contra **MS SERVIÇOS ELÉTRICOS & MATERIAS LTDA - ME**

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de julho de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - RELATORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR – JULGADOR