

PROCESSO - A. I. Nº 269198.0006/19-0  
RECORRENTE - N CLAUDINO & CIA LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0174-03/16  
ORIGEM - INFRAZ CHAPADA DIAMANTINA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 1º/10/2021

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0232-12/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTADA COMO NÃO TRIBUTADA. Os produtos que a empresa não reconheceu a exigência, não são enquadrados no regime de substituição tributária. Mantida a decisão. Infração procedente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. De ofício aplicado o ajuste das omissões (art. 3º, § Único da Port. 445/1998), o que implicou na redução do débito. Infração procedente em parte. Modificada a decisão. **b)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base no preceito legal de que a falta de contabilização das entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto. **c)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Exigência do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, previstos no Anexo 1 do RICMS-BA/2012. Infrações procedentes. Mantida a decisão. Indeferido o pedido de realização de perícia contábil ou diligência fiscal. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, contra a decisão proferida pela 3ª JJF, que julgou Procedente o presente Auto de Infração, lavrado em 04/06/2019, exigindo ICMS no valor de R\$120.114,84, em decorrência de seis infrações, sendo objeto do recurso as infrações 1, 3, 4, 5 e 6:

1. *Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (2015, 2016 e 2017) - R\$102.392,60. Multa de 60%.*
3. *Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a 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 em exercício fechado (2015) - R\$5.888,64. Multa de 100%.*
4. *Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de*

*mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas nos mesmos exercícios (2016 e 2017) - R\$4.472,42. Multa de 100%.*

*5. Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2015, 2016 e 2017) - R\$1.090,09. Multa de 100%.*

*6. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2015, 2016 e 2017) - R\$174,68. Multa de 60%.*

Na decisão proferida pela 3<sup>a</sup> JJF (fls. 174/180) afastou a nulidade suscitada sob o argumento de preterição do direito de defesa, por entender que as infrações estão descritas com clareza, demonstrativos, enquadramento, tipificação de multas, possibilitando defender-se das acusações.

No mérito apreciou que:

*A infração 01, trata da falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2016; janeiro a junho, setembro e outubro de 2017.*

*O defensor informou que recolherá o imposto devido, acrescido dos valores de juros e multa, referentes às mercadorias que, de fato, incidem tributação do ICMS, conforme se infere do Parcelamento (0012427195) em anexo, sendo R\$ 90.710,50 do valor principal e R\$ 27.213,15 de multa.*

*Alegou que os demais produtos são sujeitos ao regime de substituição tributária, conforme se infere dos Decretos 15.807, 16.499 e 17.304, vigentes nos períodos que especificou, com base no Anexo I do RICMS-BA/2012, com as alterações à época dos fatos.*

*Na informação fiscal, o autuante disse que o defensor reconheceu parte do débito apurado no levantamento fiscal, e alegou que alguns itens estão na substituição tributária, por isso, não deveriam mais ser tributados. Afirma que o contribuinte utiliza a nomenclatura da mercadoria e NCM, como se a norma legal que determina a substituição tributária estivesse estritamente vinculada a ela, entretanto, um mesmo código NCM pode representar uma grande quantidade de produtos, com denominações e tributações diversas.*

*Vale salientar, que a legislação indica a descrição dos produtos que deve ser analisada em conjunto com a posição do código de NCM. No caso em exame, a descrição constante nos documentos fiscais objeto da autuação deve corresponder ao que está previsto na legislação correlacionando com os códigos de NCM levando à conclusão de que os produtos se encontram, ou não, enquadrados na substituição tributária.*

*O autuante apresentou os esclarecimentos em relação às mercadorias questionadas pelo defensor, conforme especificado na informação fiscal.*

*Acato as conclusões constantes na informação fiscal e concluo pela procedência deste item da autuação fiscal, conforme o demonstrativo elaborado pela autuante, tendo em vista que de acordo com o levantamento fiscal, ficou comprovada a falta de recolhimento imposto, relativamente às operações tributáveis consideradas como não tributáveis pelo defensor.*

*Infração 02: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro a dezembro de 2017.*

*O defensor informou que reconhece o erro tributário e que procedeu ao recolhimento do imposto devido através de parcelamento 12427195, sendo R\$ 6.096,41 referente ao valor principal e R\$ 1.828,92 relativo à multa. Assim, quanto ao imposto apurado nesta infração, não há lide a ser decidida.*

*As Infrações 03, 04, 05 e 06 serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que a caracterização dessas infrações foi efetuada mediante levantamento quantitativo de estoques, mantendo-se a mesma ordem em que foi apresentada a defesa, tendo em vista que tratam da mesma matéria.*

*O defensor alegou que as diferenças encontradas no levantamento fiscal são provenientes de meros erros na operacionalização do estoque, a exemplo de entrega da mercadoria errada ao cliente, pequenos furtos, troca de produtos viciados, dentre outros, erros que a empresa sempre buscou reduzi-los ao máximo, como demonstrado nos percentuais de faturamento comparados às diferenças encontradas no levantamento fiscal.*

*Apresentou o entendimento de que não há que se cogitar a presunção de omissão de entradas ou de saídas, devendo ser considerado, no caso em baila, a insignificância dos valores encontrados, e que o autuante deveria considerar, além do código, o tipo de produto, agrupando toda a movimentação dos estoques, cotejando os registros de entradas com vários registros de saídas referentes ao mesmo grupo de produto.*

Quanto à alegação defensiva de que um mesmo tipo de produto deveria ser agrupado, o autuante afirmou que a defesa se equivocou, pois se tratam de mercadorias distintas e, portanto, contabilizadas separadamente. Tanto houve omissão de entrada quanto de saídas de diversos tipos mercadorias, não havendo qualquer relação direta entre as omissões de entradas e de saídas.

Vale salientar, que em relação ao agrupamento de mercadorias, além de o autuado não ter comprovado, o levantamento fiscal efetuado indica as mercadorias de forma individualizada com os correspondentes códigos e referências, ou seja, são mercadorias distintas. No levantamento fiscal, a descrição das mercadorias está completa, todos os itens deram entrada e saída no estabelecimento com a descrição e códigos completos, distinguindo-se uns dos outros, concluindo-se que não se faz necessário o agrupamento de mercadorias.

Vale salientar que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal digital e a sua remessa ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais. No caso em exame, não foram apresentados elementos suficientes para comprovar as alegações defensivas.

Quanto às diferenças encontradas no levantamento fiscal, que o defensor alegou serem provenientes de meros erros na operacionalização do estoque, entrega de mercadoria errada ao cliente, pequenos furtos, troca de produtos viciados e perdas ou extravio, tais fatos poderiam ser considerados se fossem comprovados os respectivos estornos de crédito que deveriam ter sido efetuados, no período fiscalizado.

Portanto, em relação às mercadorias que forem sinistradas, deterioradas ou que forem objeto de quebra anormal, furto, roubo ou extravio, quer tenha a ocorrência sido verificada no trânsito, quer no próprio estabelecimento, o Contribuinte deve emitir nota fiscal para baixa no estoque e estorno do crédito fiscal relativo à entrada ou aquisição das mercadorias, ou para desincorporação do bem, conforme o caso.

Nas razões de defesa, não foi apresentado qualquer documento para contrapor os dados numéricos do levantamento fiscal. Concordo com as informações apresentadas pelo autuante e concluo pela subsistência do presente lançamento, salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

- a) Conforme estabelece o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas (Infração 03).
- b) Constatando-se que houve omissão de entrada de mercadoria tributável superior à omissão de saída, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte, sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, a falta de contabilização das entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto, conforme art. 13, inciso II da Portaria 445/98 (Infração 04).
- c) Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 05), conforme art. 10, inciso I, alínea "a", Portaria 445/98 c/c art. 6º, IV da Lei 7.014/96.
- d) É devido também, o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo I do RICMS-BA/2012, relativamente às mercadorias sujeitas a substituição tributária, cuja diferença de entrada foi apurada (Infração 06), conforme art. 10, inciso I, alínea "b" da Portaria 445/98.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

No recurso voluntário interposto, por meio do advogado George Campos Dourado, OAB/PB 13.611-B (fls. 190 a 195) inicialmente descreve as infrações e quanto a infração 1, informa que recolheu os valores exigidos relativos às mercadorias que incidem tributação do ICMS, totalizando R\$90.710,50.

Argumenta que os demais produtos são sujeitos ao regime de substituição tributária, constante do Anexo 1 dos RICMS/BA, vigentes nos exercícios de 2015, 2016 e 2017: Suporte – NCM 7326.9090; Barbeador - NCM 8212.1020; Escada - NCM 7616.9900; Caixa amplificada - NCM 8518.4000 e 8518.5000.

Indicou os Decretos nºs 15.807/14, 16.499/15 e 17.454/17 que instituíram a substituição tributária dos citados produtos e argumenta que não há que se falar em cobrança de ICMS desses produtos.

Informa que reconheceu a infração 2 e procedeu o recolhimento através de parcelamento.

No tocante às infrações 3, 4 5 e 6, reafirma que os valores apurados pela fiscalização são insignificantes e irrelevantes, cujas diferenças irrisórias são provenientes de meros erros na operacionalização do estoque, entrega da mercadoria errada, furtos, troca de produtos.

Ressalta que teve faturamento de R\$6.059.772,91 em 2015, com exigência de R\$34.639,06, que equivale 0,57% do faturamento bruto; e, 2016, R\$6.980.759,87 com exigência equivalente R\$15.135,44 (0,22%) e em 2017, faturamento de R\$7.504.369,17 com exigência de R\$9.711,33 (0,13%).

Argumenta que não há que cogitar omissão de entrada ou saída de mercadorias, mesmo porque não foi apurado corretamente os estoques por espécies de mercadorias com efetivação de agrupamentos de produtos, o que invalida o levantamento fiscal.

Finaliza requerendo Provimento do recurso, cancelando o débito fiscal reclamado.

## VOTO

Inicialmente, consoante o art. 147, II, “a” e “b” do RPAF/BA, fica indeferido o pedido formulado para a realização de perícia contábil ou diligência fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos. Na situação presente, não foram juntados ao processo livros ou documentos fiscais para contrapor o levantamento efetuado pela fiscalização evidenciado em planilhas e demonstrativos, não havendo necessidade de requisitar laudo *“por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada”* para fornecer opinião.

No recurso voluntário interposto, no que se refere à infração 1 (operações tributáveis como não tributáveis), o recorrente reconheceu a maior parte dos valores exigidos (R\$90.710,50 de R\$102.392,60), e reapresentou o argumento defensivo de que os valores contestados se referem a mercadorias que estão sujeitos ao regime de substituição tributária.

Na Decisão recorrida, a 3<sup>a</sup> JJF acolheu os argumentos da fiscalização, de que os produtos não são enquadrados no regime de ST, que passo a analisar pelo confronto dos demonstrativos de fls. 10 a 42:

**Suporte – NCM 7326.9090** - Relaciona suporte para TV ou micro-ondas – este código NCM do item 8.62 do Anexo 1 do RICMS-BA, refere-se a “Abraçadeiras” (Protocolos ICMS 104/09 e 26/10).

**Barbeador - NCM 8212.1020** – Relaciona barbeadores elétricos - são enquadrados na substituição com este código os “Aparelhos e lâminas de barbear”, constantes dos Protocolo ICM 16/85 (item 9 do Anexo 1).

**Escada - NCM 7616.9900** – Relaciona escadas de alumínio – Com este código, são enquadradas “Outras obras de alumínio, próprias para construções, incluídas as persianas”, constantes dos Protocolos ICMS 104/09 e 26/10 (Item 8.73 do Anexo I)

**Caixa amplificada** - NCM 8518.4000 e 8518.5000 – Relaciona caixa amplificada multimídia (não automotiva) - São enquadradas na substituição tributária com este código “Alto-falantes, amplificadores elétricos de áudio frequência e partes”, constantes dos Protocolos ICMS 41/08 e 97/10 (Item 56 do Anexo Único do Protocolo ICMS 41/08), que trata de produtos automotivos.

Pelo exposto, foi correta a decisão proferida, tendo em vista que os produtos objeto da autuação que não foram reconhecidos pelo recorrente, não se enquadram no regime de substituição tributária. Fica mantida a decisão pela procedência da infração 1.

Quanto às infrações 3, 4, 5 e 6, o recorrente diante da fundamentação expedida no voto proferido pela 3<sup>a</sup> JJF, reafirmou apenas que os valores exigidos são insignificantes, irrelevantes, diante do faturamento ocorridos nos exercícios de 2016 a 2018, inclusive por não ter agrupado os estoques.

Observo que conforme fundamentado na decisão ora recorrida, o levantamento fiscal foi efetuado em conformidade com os livros e documentos fiscais escriturados pelo estabelecimento autuado, e caberia a ele apresentar documentos fiscais para contrapor e elidir a apuração feita pelos autuantes. Da mesma forma, não indicou nem justificou quais produtos deveriam ser agrupados.

A infração 3 acusa omissão de saída de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques.

Como a fiscalização, no demonstrativo da omissão de saída juntado à fl. 45, não promoveu o ajuste dos itens apurados em conformidade com o art. 3º, parágrafo único da Portaria nº 445/98, (Portaria nº 159/2019), tomo como base o demonstrativo geral de omissões de fl. 41, e aplico o porcentual de 0,62%, prevista para o “comercio varejista de lojas de departamento (item X), sobre

o somatório do estoque inicial, mais as compras do período e deduzo das quantidades de omissões de saída apuradas.

Adotado esse procedimento, resultou na redução da base de cálculo de R\$34.639,06, para R\$11.794,08, e valor do débito reduzido de R\$5.888,64, para R\$2.004,99.

Infração 3 procedente em parte.

Constatou que a infração 4 apura omissão de entrada de mercadorias, em que foi exigido ICMS por meio de presunção legal (art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96), que admite prova em contrário, o que não ocorreu no presente caso.

As infrações 5 e 6, decorrem de apuração de omissão de entrada de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, sobre as quais foi exigido ICMS devido por responsabilidade solidária (infração 5), por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, e o imposto de responsabilidade própria (infração 6), acrescido a margem de valor agregado e deduzido o crédito fiscal. Também não foi apresentada qualquer prova para elidir a acusação relativa às quantidades não escrituradas, apuradas no levantamento quantitativo de estoques.

Como nada foi apresentado, constitui mera negativa de cometimento da infração, o que a luz do art. 143 do RPAF/BA, não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Assim sendo, fica mantida a decisão pela procedência das infrações 4, 5 e 6, e reformada a decisão pela procedência em parte da infração 3.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com redução do débito da infração 3, de R\$5.888,64, para R\$2.004,99, devendo ser homologados os valores já recolhidos. Assim, o montante remanescente do Auto de Infração fica conforme o demonstrativo abaixo:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL JULG-CJF	MULTA
01	N.PROVIDO/PROCEDENTE	102.392,60	102.392,60	60%
02	RECONHECE	6.096,41	6.096,41	60%
03	N.PROVIDO/PROC. EM PARTE	5.888,64	2.004,99	100%
04	N.PROVIDO/PROCEDENTE	4.472,42	4.472,42	100%
05	N.PROVIDO/PROCEDENTE	1.090,09	1.090,09	100%
06	N.PROVIDO/PROCEDENTE	174,68	174,68	60%
<b>TOTAL</b>		<b>120.114,84</b>	<b>116.231,19</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269198.0006/19-0, lavrado contra **N CLAUDINO & CIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$116.231,19**, acrescido das multas de 60% sobre R\$108.663,69, e 100% sobre R\$7.567,50, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de agosto de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS