

PROCESSO	- A. I. N° 269193.0023/20-2
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MASKATE DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PAPELARIA E ARMARINHO LTDA.
RECORRIDOS	- MASKATE DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PAPELARIA E ARMARINHO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJJ n° 0089-03/21 VD
ORIGEM	- DAT NORTE / IFEP
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 05/01/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0331-11/21-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS POR PRESUNÇÃO LEGAL. Exigência do imposto sobre valor de maior expressão monetária (entradas), decorrente da presunção legal de que receitas de operações anteriores não oferecidas à tributação serviram de aporte às compras não registradas, tributadas ou não, pois o imposto ora exigido decorre do suporte financeiro utilizado para tais aquisições não registradas. Logo, não são as mercadorias adquiridas que devem ser objeto de avaliação de sua tributação, como consignado na Decisão recorrida. Restabelecida a exação. Razões do contribuinte incapazes à reforma da Decisão. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Correta a desoneração parcial em razão da exclusão de mercadoria sob regime normal de tributação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício, em razão da Decisão proferida através do Acórdão n° 0089-03/21 VD ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado, consoante determina o art. 169 I “a” do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado, que inconformado com a referida Decisão, tempestivamente apresenta a peça recursal, respaldado no art. 169 I “b” do dito regulamento.

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o débito no valor de R\$ 5.209.973,05, inerente aos exercícios de 2017 e 2018, sob a acusação de:

Infração 1 – Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$2.307.744,58, 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 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.

Infração 2 – Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$1.758.977,25, 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.

Consta que esta infração não se confunde com a anterior. Naquela presume-se que as mercadorias, cujas entradas estão omitidas, foram adquiridas com o resultado da venda de mercadorias sem emissão de nota fiscal. O fato gerador se dá nas saídas sem documento fiscal. Nesta, o fato gerador se dá na entrada de mercadorias da substituição tributária desacompanhada de documento, sendo devido o ICMS Normal (por solidariedade)

quanto o substituído.

Infração 3 – Falta de recolhimento do imposto, valor de R\$1.143.251,22, 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.

Consta que esta infração também não se confunde com a anterior. Naquela o contribuinte é responsável solidário, referente ao ICMS Normal das mercadorias da substituição tributária. Esta, trata-se da antecipação tributária que deveria ter sido feita nas entradas de tais mercadorias.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$3.927.267,34, diante das seguintes considerações de méritos:

VOTO

[...]

Quanto ao mérito, a Infração 01 trata da 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 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 (2017 e 2018).

O Defendente alegou que o Autuante laborou em equívoco, no que tange aos códigos de classificação de algumas mercadorias, e que foram incluídas também, mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária do ICMS. Disse que as impropriedades descritas totalizam a quantia de R\$ 972.267,35 (novecentos e setenta e dois mil, duzentos e sessenta e sete reais e trinta e cinco centavos), conforme demonstrativos anexos constantes nas planilhas eletrônicas.

Acostou aos autos, como meio de prova, novo “Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadoria”, informando que os itens das mercadorias excluídas desta Infração 01 - 04.05.05 já teriam sido relacionadas e incluídas na “Infração – 02” - 04.05.08 - caracterizando deste modo, uma contagem duplice dos itens enquadrados no regime de Substituição Tributária.

Na informação fiscal, o autuante não contestou os dados numéricos apresentados pela defesa, elaborou quadro referente aos valores reconhecidos e recolhidos pelo Impugnante, totalizando R\$1.335.477,23, e apresentou o entendimento de que não faz diferença se a omissão de entradas foi de mercadorias com tributação normal ou da ST, afirmando que a presunção legal recai sobre elas, como se vê no texto contido no AI.

Observo que nesta infração, o imposto foi exigido com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas.

O autuado tem como atividade o comércio varejista e atacadista de artigos de escritório, papelaria, papel, papelão, móveis escolares e de escritório, equipamentos, eletrodomésticos, eletrônicos, material de limpeza, tecidos, brinquedos, materiais didáticos e pedagógicos, armário, equipamentos e suprimentos de informática.

Parte das mercadorias comercializadas estão enquadradas no regime de substituição tributária, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, por isso, é inadequado se falar em presunção de omissão de saídas, haja vista que, ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, sendo devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, o que foi exigido nas infrações 02 e 03.

No caso em exame, é inadequada a acusação fiscal, quanto às mercadorias da substituição tributária, por isso, assiste razão ao defendente quando elaborou novos demonstrativos excluindo tais mercadorias, merecendo ser decretada a procedência parcial da autuação fiscal, adotando-se os valores constantes no quadro elaborado pelo autuante na informação fiscal à fl. 70, totalizando R\$1.335.477,23.

O autuado também alegou que o Fisco se valeu das “Entradas Omitidas”, tanto de mercadorias submetidas ao regime normal, quanto das enquadradas no regime de Substituição Tributária, para exigir o ICMS, e apresentou o entendimento de que caberia reconhecer o direito ao crédito sobre o montante das entradas omitidas.

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o Contribuinte deve observar o que preceitua a norma regulamentar, em especial os arts. 309 a 315 do RICMS-BA/2012. Neste caso, não cabe a compensação de crédito fiscal, mas o contribuinte poderá fazer a regularização da escrita referente às notas fiscais incluídas no levantamento fiscal, não escrituradas anteriormente, e requerer a utilização extemporânea dos respectivos créditos.

As infrações 02 e 03 serão analisadas conjuntamente, considerando que tratam de imposto apurado em razão da responsabilidade solidária e a consequente antecipação tributária sobre as mercadorias, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques:

Infração 02 – 04.05.08: 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 (2017 e 2018).

Infração 03 – 04.05.09: 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 (2017 e 2018).

O defensor alegou que foram efetuadas revisões no levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria apresentado pelo Fisco, e constatados diversos itens contendo erros nos códigos dos produtos cadastrados que ensejaram divergências, por exemplo: classificação fiscal, quantitativos e estoque inicial zerado etc.; também foram detectados diversos outros equívocos, em produtos cadastrados como se fossem mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, quando na realidade, se tratavam de mercadorias submetidas ao regime normal de tributação.

Desse modo, foram produzidos novos levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadoria, conforme planilhas juntadas ao PAF, após a devida revisão dos dados originários do crédito apurado pelo Fisco.

Na informação fiscal, o Autuante disse que a auditoria de estoques contém, por si só, muitas nuances, com possibilidades de equívocos pontuais no levantamento, mesmo quando se usa uma ferramenta computacional como o SIAF. Acatou as ponderações da defesa quanto a estes itens do Auto de Infração, conforme quadro que elaborou às fls. 71 e 72.

Sempre que o autuado aponta fatos e dados divergentes daqueles apurados pelo autuante, esses fatos e dados são analisados em confronto com a documentação do Contribuinte, sendo de responsabilidade do preposto fiscal a análise dos documentos apresentados, apurando a existência ou não de débito remanescente.

No caso em exame, as informações prestadas pelo autuante convergem integralmente com os argumentos e comprovações apresentados pela defesa, deixando de haver lide. Neste caso, em razão dos argumentos trazidos pelo defensor, alicerçados nos documentos e demonstrativos, tendo sido acolhidos pelo autuante, constato que subsistem parcialmente as exigências fiscais destes itens do presente lançamento. Infrações 02 e 03 parcialmente procedentes.

Concluo pela subsistência parcial do presente lançamento, salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

- Constatando-se que houve omissão de entradas de mercadorias tributáveis, neste caso, a exigência do pagamento do imposto é 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, consequentemente, sem pagamento do imposto (infração 01), conforme prevê § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96.
- 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 ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infração 02), conforme art. 15, inciso I, alínea “a” Portaria 445/98.
- É devido também o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos na legislação, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada e as mercadorias ainda se encontravam em estoque (Infração 03), conforme art. 10, inciso I, alínea “b” Portaria 445/98.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme quadro abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos: (...)

Face ao exposto, a JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 102 a 116, o recorrente reconhece a “*procedência total da decisão*” proferida, em relação às infrações 2 e 3, e, inerente à infração 1, manifesta irresignação quanto à negativa do acatamento tempestivo dos créditos decorrentes das “*Entradas Omitidas*” apuradas via Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadoria, que resultou na exação do ICMS de R\$1.335.477,23, baseado na presunção da ocorrência de omissões de saídas anteriores de mercadorias tributáveis, cujos recursos patrocinaram a aquisição das mercadorias com as entradas omitidas.

Em seguida, diz se encontrar presente o desprezo total pelo princípio da legalidade, quando o fisco baiano se socorre unicamente da Portaria nº 445/98 para transmutar a ocorrência de Omissão de Entradas de Mercadorias Tributáveis, que não se constitui em hipótese de incidência do ICMS, transmutando tal impropriedade sem previsão legal, em presuntivas saídas omitidas de mercadorias tributáveis ocorridas anteriormente, cujas receitas, patrocinaram as aquisições das mercadorias cujas entradas teriam sido omitidas.

Diz que no Direito Tributário as presunções para serem admitidas, exigem que sejam positivadas em lei, o que não é o caso na presente lide, embora o próprio ente tributante reconheça isso através do art. 4º da Lei nº 7.014/96 onde figuram diversas outras hipóteses, porém, não exatamente, “omissões de entradas de mercadorias tributáveis”, lacuna essa, que o fisco tenta colmatar socorrendo-se de uma reles portaria, o que não é possível.

Ressalta que, se possível fosse recorrer à similitude, para promover a imposição tributária, a hipótese que mais se aproximaria do fato gerador perseguido pelo fisco, seria aquela contida no § 4º, IV do art. 4º da Lei nº 7014/96, que ainda assim, não seria aplicável ao caso concreto, por ausência de materialidade que lhe fornecesse o necessário suporte fático.

Destaca que o inciso IV, § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96 dispõe textualmente sobre “entradas de mercadorias ou bens não registradas” e, evidentemente, tal presunção para ser materializada implicaria na identificação das notas fiscais não registradas, as quais forneceriam o necessário suporte fático para a cobrança sob a égide presuntiva, haja vista, que a hipótese de incidência se encontraria positivada em lei e inclusive, o procedimento de gravar tributariamente as NFE’s não escrituradas na EFD é prática nas ações fiscais desenvolvidas pelo fisco baiano, com entendimento nesses sentido, pacificado no âmbito do CONSEF. Todavia, caso o documento fiscal se encontre registrado na contabilidade da empresa, a penalidade aplicável se restringe a 1% sobre o valor da operação. Observa que nesses casos, a NFE é identificada. Logo existe uma total conexão entre o fato e a norma positivada em lei, o que não ocorreu no caso concreto.

Reitera que o fisco não indicou quais as notas fiscais das entradas omitidas e, obviamente, por completa impossibilidade de fazê-lo, atendo-se tão somente, a indicar quantidades físicas das entradas omitidas de mercadorias tributáveis apuradas através de “Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadoria”. Logo, segundo o apelante, a imposição tributária se ressente da ausência do critério material, ficando inviabilizada assim, a cobrança do ICMS à luz da Lei nº 7.014/96, por vedação expressa prevista no art. 97 do CTN.

Diz ser inequívoco o fisco promover cobrança das omissões de entradas de mercadorias tributáveis, ao não encontrar o necessário suporte legal para a imposição tributária pretendida, recorrendo à norma complementar ínsita no art. 13, II da Portaria nº 445/98 para promover a cobrança do ICMS sob o mote da existência de saídas omitidas anteriormente que proporcionaram aquisição de mercadorias cujas entradas teriam sido omitidas, procedimento esse que não encontra respaldo legal.

Em outra vertente, o recorrente invoca o princípio da busca da verdade material e real apuração dos fatos e busca do maior grau de certeza possível, não devendo se ater tão somente à verdade processual, o qual, aplicado ao caso concreto, teoricamente estaria a assegurar que as entradas omitidas teriam ocorrido, fato esse apontado pelo Fisco através do Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadoria. Logo, segundo o recorrente, diante do reconhecimento de tais entradas apuradas no presente processo e que ensejou a cobrança do ICMS sob um prisma presuntivo, nada mais lógico e imperativo até, que sejam concedidos os créditos fiscais apurados

presuntivamente, sob pena de ofensa ao princípio constitucional da Não-Cumulatividade, através da incidência da alíquota de 7% sobre a base de cálculo das entradas omitidas apuradas pelo fisco, por ser essa a alíquota preponderante nas entradas de mercadorias, cujos valores ajustados a partir da apropriação dos créditos fiscais resultam no ICMS devido de R\$243.075,18 e R\$573.049,79, respectivos aos exercícios de 2017 e 2018, perfazendo o montante de R\$816.124,97 para a infração 1 (fl. 115).

Com o fito de reafirmar a pertinência da postulação tempestiva de aproveitamento dos créditos sobre as entradas omitidas, diz que, no âmbito do processo, o autuante para gravar tributariamente as mercadorias enquadradas no Regime de Antecipação Tributária que apresentaram “omissões de entradas” (exações 2 e 3), se valeu exatamente da construção teórica defendida, para promover a cobrança do ICMS substituído, ou seja, considerou os créditos presuntivos, para apurar o *quantum* devido. Nesse particular, cabe o registro do descortino do nobre autuante ao utilizar os presuntivos créditos sobre as entradas omitidas, considerando a alíquota interna, para o cálculo do ICMS-ST.

Do exposto, o recorrente reconhece como devidos os valores de R\$3.407.915,08, sendo: R\$816.124,97 para a infração 1; R\$1.570.961,76 para a exação 2 e R\$1.020.828,35 para a infração 3 (quadro à fl.116).

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício, por ter a Decisão recorrida exonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente exigido no lançamento de ofício, inerente às três exações, previsto no art. 169 I “a” do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, assim como de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª instância quanto à infração 1, nos termos do art. 169 I “b” do RPAF.

Inicialmente, da análise do Recurso de Ofício, verifica-se que a desoneração parcial do valor exigido no Auto de Infração de R\$5.209.973,05, para R\$3.927.267,34, decorreu do entendimento do órgão julgador de primeira instância de que:

1º) Em relação à infração 1.

A desoneração parcial da exação 1 de R\$2.307.744,58, para R\$1.335.477,23, decorreu da exclusão das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sob a conclusão de que no caso, descreve a presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de registrar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias anteriormente realizadas e também não contabilizadas, já que ocorrido o pagamento do imposto por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as ditas mercadorias.

Contudo, vislumbro que tanto a aludida exigência do ICMS por presunção legal de saídas anteriores, objeto da infração 1, quanto o ICMS por solidariedade e por antecipação tributária exigido nas infrações 2 e 3, se trata de **fatos geradores** diversos e independentes, detectados através das diferenças de entradas de mercadorias apuradas através da auditoria de estoques, cujas entradas não registradas, simultaneamente, permitem concluir que:

- O primeiro fato gerador decorre da constatação de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido na primeira infração o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, ou seja, a das operações de entrada (que não são fato gerador do imposto), com base na presunção prevista no art. 4º § 4º da Lei nº 7.014/96, 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**, as quais sequer se tem conhecimento de quais mercadorias se tratam, porém, por determinação legal, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto.

Portanto, os fatos geradores da primeira exação fiscal decorrem da presunção legal de **operações anteriores do próprio sujeito passivo**, não oferecidas à tributação, cujas receitas serviram de suporte às compras não registradas, independentemente de tratarem de aquisição de mercadorias tributadas ou não, pois o que se exige por presunção legal é o imposto, em decorrência do aporte financeiro utilizado para tais aquisições não registradas.

Logo, não são as mercadorias não registradas que devem ser objeto de avaliação do tipo de sua tributação, como consignado na Decisão recorrida, em que pese tal valor quantificar, por presunção legal, a existência de receitas anteriores omissas que serviram de suporte financeiro.

Ademais, para exigência do imposto por presunção legal, consoante previsto na Instrução Normativa nº 56/2007, o autuante considerou os percentuais de 53,570% e 55,910%, respectivamente aos exercícios de 2017 e 2018, relativos às mercadorias tributadas comercializadas pelo recorrente, como forma de comprovação parcial da improcedência da presunção legal.

Destaca-se ainda que nos termos do item 2 da referida Instrução Normativa nº 56/2007, recomenda a abstenção do roteiro fiscal relativo às presunções legais (art. 4º § 4º da Lei nº 7.014/96), quando comprovadas operações pelo contribuinte integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, o que não é o caso.

No caso concreto, a única incompatibilidade reside nas **exigências simultâneas** do imposto, decorrentes das **diferenças de saídas e de entradas** apuradas na auditoria de estoque, no mesmo exercício, pois deve prevalecer a de maior expressão monetária, sob pena de cobrança em duplicidade, caso a receita da omissão de saídas tenha sido utilizada como suporte financeiro para as aquisições não registradas, cujas diferenças apuradas na auditoria de estoque ocorreram no mesmo exercício.

- O segundo fato gerador, objeto da segunda infração, decorre da constatação da diferença de entradas de mercadorias sem notas fiscais, conforme apurada na auditoria de estoque, em razão da condição de responsável solidário do contribuinte/autuado, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, uma vez que nos termos do art. 6º inciso IV da Lei nº 7.014/96, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, 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.

Portanto, diferente do fato gerador anterior, de responsabilidade do próprio autuado, esta exação decorre do **imposto devido pelo fornecedor** das mercadorias, exigido ao autuado **na condição de contribuinte solidário**, por ter adquirido mercadorias sem documentos fiscais.

- Já o terceiro fato gerador, objeto da exação 3, decorre da constatação da diferença de entradas sem notas fiscais, de mercadorias sujeitas ao imposto por antecipação tributária, na condição de sujeito passivo por substituição, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida da parcela do tributo a título de crédito fiscal, exigido na infração anterior, em respeito ao princípio da não cumulatividade do imposto, em relação às operações internas e subsequentes, nos termos previstos no art. 8º § 4º I “a” da Lei nº 7.014/96.

Portanto, diferente dos fatos geradores anteriores, esta exação decorre do encerramento da fase de tributação de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, quanto às operações subsequentes.

Assim, diante de tais considerações – apesar de constatadas por único evento, ou seja, entradas de mercadorias sem documentação fiscal - tratam-se de fatos geradores diversos e independentes, razão para discordar da Decisão recorrida relativa à infração 1, que excluiu da presunção legal as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, por entender desoneradas de tributação quanto às operações subsequentes, pois como visto, a infração 1 refere-se às operações anteriores do próprio sujeito passivo, e não se confundem com às operações internas e subsequentes (item

3).

A conclusão da JJF só seria verdadeira no caso de o contribuinte comercializar apenas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o que, por razões óbvias, não haveria presunção de omissão de saídas anteriores tributadas, o que não ocorre no caso concreto do recorrente.

Diante de tais considerações, restabelecida na íntegra a infração 1, no valor de R\$ 2.307.744,58.

2º Em relação às infrações 2 e 3

As desonerações parciais das exações 2 e 3, respectivamente de R\$ 1.758.977,25, para R\$ 1.570.961,76 e de R\$ 1.143.251,22, para R\$ 1.020.828,35, decorreram do entendimento da JJF de que foram acolhidos pelo autuante os argumentos de defesa, lastreados em documentos/demonstrativos, especialmente de que no levantamento fiscal foram considerados produtos como se fossem mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, quando na realidade se tratavam de mercadorias submetidas ao regime normal de tributação, a exemplo de “Bola Isopor”, do que concordo com as reduções.

Do exposto, concluo pelo Provimento Parcial do Recurso de Ofício, para restabelecer a infração 1.

Quanto às razões do Recurso Voluntário, restrita à infração 1, o recorrente invoca o princípio da legalidade, pelo fato de o fisco baiano se socorrer unicamente da Portaria nº 445/98, para transmutar a ocorrência de Omissão de Entradas de Mercadorias Tributáveis, que não constitui hipótese de incidência do ICMS, em presuntivas saídas omitidas de mercadorias tributáveis anteriores, cujas receitas patrocinaram tais aquisições omitidas, visto que no art. 4º da Lei nº 7.014/96, não figura a hipótese de “omissões de entradas de mercadorias tributáveis”, lacuna essa que o fisco socorre-se de uma portaria, o que não é possível, pois o § 4º IV do art. 4º da Lei nº 7014/96, não seria aplicável ao caso concreto, por ausência de materialidade e suporte fático, já que dispõe textualmente sobre “entradas de mercadorias ou bens não registradas”, e evidentemente, tal presunção para ser materializada implicaria na identificação das notas fiscais não registradas, as quais forneceriam o necessário suporte fático para a cobrança sob a égide presuntiva, o que não ocorreu.

O recorrente pretende ainda que do débito mantido pela JJF de R\$ 1.335.477,23, por presunção, sejam deduzidos os créditos no total de R\$ 519.352,26, em respeito ao princípio da Não-Cumulatividade, decorrentes da incidência da alíquota de 7% sobre a base de cálculo das entradas omitidas apuradas pelo fisco na auditoria de estoque, cujo pleito foi negado na Decisão recorrida.

Inicialmente, quanto à alegação recursal de que a presunção da ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar entradas de mercadorias/bens não registradas, ínsita no §4º IV do art. 4º da Lei nº 7014/96, para ser materializada implicaria na identificação das notas fiscais não registradas, o que não ocorreu, *saliente* que tal interpretação é equivocada, eis que a hipótese legal é de “entradas de mercadorias ou bens não registrados”, e obviamente, para aplicação ao caso concreto, basta ocorrer e comprovar o evento de entradas de mercadorias ou de bens não registrados, independentemente de existir ou não as notas fiscais, como supõe o apelante.

No presente caso, através da auditoria de estoque nos exercícios de 2017 e 2018, relativo a uma determinada mercadoria identificada sob código de referência, somou-se as **quantidades** do estoque inicial com as das entradas com notas fiscais, e subtraiu-se das saídas com notas fiscais. Do resultado apurado, relativo às quantidades que deveriam constar no estabelecimento (Ei + C - S), comparou-se com a quantidade do estoque final declarado pelo autuado no Registro de Inventário, e constatou-se a existência a maior no estoque final, o que caracterizou entradas sem documentos fiscais.

Portanto, trata-se de fato incontrovertido e irrefutável, apurado através de uma equação aritmética, pela qual, inexoravelmente já demonstra e comprova a hipótese legal de “entradas de mercadorias ou bens não registrados”, prevista no § 4º IV do art. 4º da Lei nº 7.014/96, cujas notas fiscais sequer sabemos se existiram.

O apelante pretende ainda, quanto à exação 1, a compensação de crédito presumido de R\$ 519.352,26, com o débito mantido pela JJF de R\$ 1.335.477,23, do que invoca o princípio da Não-Cumulatividade. Para tal, alega a incidência da alíquota de 7% sobre a base de cálculo das entradas omitidas apuradas pelo fisco na auditoria de estoque, cujo pleito foi negado na Decisão recorrida.

Como já visto, a exigência do ICMS, objeto da infração 1, decorre da constatação de entradas de mercadorias sem documentação fiscal, com base na presunção prevista no art. 4º § 4º da Lei nº 7.014/96, de que o sujeito passivo as adquiriu com recursos provenientes de **operações de saídas de mercadorias tributáveis, realizadas anteriormente e também não contabilizadas**.

Portanto, inadmissível a compensação de créditos presumidos sobre operações de entradas, quando na verdade as operações que foram objeto da exigência fiscal não são as entradas, mas sim as saídas anteriores sem notas fiscais, cujas receitas serviram de aporte para aquelas aquisições.

Ademais, inexiste previsão legal para esse suposto crédito presumido, que deve ser lastreado em documentos idôneos e probatórios do direito ao crédito fiscal, como dito na Decisão:

Quanto ao direito e escrituração do crédito fiscal pelas entradas de mercadorias, o Contribuinte deve observar o que preceitua a norma regulamentar, em especial os arts. 309 a 315 do RICMS-BA/2012. Neste caso, não cabe a compensação de crédito fiscal, mas o contribuinte poderá fazer a regularização da escrita referente às notas fiscais incluídas no levantamento fiscal, não escrituradas anteriormente, e requerer a utilização extemporânea dos respectivos créditos.

Em consequência, voto pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Do exposto, meu voto é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para restabelecer a infração 1, e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269193.0023/20-2**, lavrado contra **MASKATE DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE PAPELARIA E ARMARINHO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$4.899.534,69**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.020.828,35, e 100% sobre R\$3.878.706,34, previstas no art. 42 incisos II “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, 17 de novembro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS