

A. I. Nº - 269193.0023/20-2
AUTUADO - MASKATE DISTRIB. DE PRODUTOS DE PAPELARIA E ARMARINHO LTDA.
AUTUANTE - GERALDO BARROS RIOS
ORIGEM - IFEP NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 09/07/2021

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0089-03/21-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo, sendo o valor das entradas omitidas superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto calculado sobre o valor das entradas não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Refeitos os cálculos, mediante revisão fiscal, o débito originalmente apontado ficou reduzido. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 24/12/2020, refere-se à exigência de R\$5.209.973,05 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.05.05: 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). Valor do débito: R\$2.307.744,58. Multa de 100%.

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). Valor do débito: R\$1.758.977,25. Multa de 100%.

Consta, ainda, 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 o 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 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). Valor do débito: R\$1.143.251,22. Multa de 60%.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 33 a 48 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e esclarece que em atendimento ao disposto no § 3º, do art. 8º, do RPAF-BA, Decreto nº 7.629/99, foi enviada para o endereço eletrônico consefprocessos@sefaz.ba.gov.br cópia exata da impugnação.

Reproduz os itens do Auto de infração, o enquadramento legal e a multa exigida. Diz que em apertada síntese, a imposição fiscal teve como base a realização de “Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadoria” tendo sido apuradas “Omissões de Entradas” de mercadorias sujeitas à tributação normal e também das enquadradas no regime de substituição tributária, sendo cobrados os valores do ICMS Normal, com base na presunção de saídas omitidas anteriormente e também por solidariedade e Substituição Tributária.

Alega que não obstante o presente trabalho fiscalizatório ter sido executado por qualificado quadro do Fisco baiano, que se valeu de sofisticado ferramental tecnológico, a resultante do labor despendido, apresenta impropriedades que invalidam a inteireza da autuação em lide, conforme restará ao final demonstrado.

Apresenta o entendimento de que há necessidade de revisão do lançamento, após a informação fiscal. Alega que em relação à infração 01, o autuante, laborou em equívoco, no que tange aos códigos de classificação de algumas mercadorias, haja vista, que no rol daquelas, foram incluídas também, mercadorias enquadradas no Regime de Substituição Tributária do ICMS consoante norma contida no Art. 289 do RICMS-BA, Dec. 13.780/12 que totalizam os valores de base de cálculo de R\$1.422.002,56 (hum milhão quatrocentos e vinte e dois mil, dois reais e cinquenta e seis centavos), aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento) com imposto (ICMS) lançado no valor de R\$255.960,46 (duzentos e cinquenta e cinco mil, novecentos e sessenta reais e quarenta e seis centavos), no exercício de 2017.

Afirma que o mesmo fato ocorreu no exercício de 2018, apresentando um valor base de cálculo de R\$ 3.979.482,72 (três milhões, novecentos e setenta e nove mil, quatrocentos e oitenta e dois reais e setenta e dois centavos), aplicada a alíquota de 18% (dezoito por cento) com imposto (ICMS) lançado no valor de R\$716.306,89 (setecentos e dezesseis mil, trezentos e seis reais e oitenta e nove centavos).

Diz 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 “Infração 01 – 04.05.05_2017.xlsx” e “Infração 01 – 04.05.05 _2018.xlsx” acostados ao PAF em lide, cujos valores deverão ser expurgados do total originariamente autuado, considerando que o ICMS foi pago por antecipação nas entradas no estabelecimento, por força do disposto art. 289 e no Anexo 1 do RICMS-BA, Dec. 13.780/2012.

Em face de equívocos apontados quanto à perfeita classificação fiscal de algumas mercadorias, considerando-as como sujeitas à tributação normal, quando na verdade, se encontravam enquadradas no Regime de Substituição Tributária, embora o autuante tenha classificado

mercadorias como sujeitas ao regime de Substituição Tributária, aplicou a penalidade (04.05.05) prevista para as mercadorias submetidas ao regime normal de tributação do ICMS, conforme (Arquivo 9.PDF) para o Exercício de 2017; e (Arquivo 9.9 PDF) para o Exercício de 2018.

Observa que a coluna ST apresenta a tributação (Substituição Tributária) onde, exemplificativamente o Item 0000.842.00000 encontra-se nas omissões (2 e 3) nos PDFs respectivos: Arquivo 5.PDF (2017) e Arquivo 5.5 PDF (2018). Nesses dois arquivos são cobrados ICMS por responsabilidade solidária; e arquivo 6.PDF (2017); e arquivo 6.6 PDF (2018) cobrados ICMS da ST.

Também aponta como impropriedade detectada, a ocorrência da redução da base de cálculo em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento) na apuração do ICMS na suposta omissão presuntiva de saídas, em face da detecção de “Omissões de Entradas” de mercadorias, que o sujeito passivo teria deixado de contabilizar, mercadorias essas submetidas ao regime de Substituição Tributária, cuja redução da base cálculo não poderia ser aplicada, em face de vedação expressa contida no Inc. I do art. 4º do Decreto de nº 7.799/2000, que reproduziu.

Informa que acosta, como meio de prova, novo “Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadoria” que se contrapõe ao originário apresentado pelo Autuante e que serviu de base para a imposição tributária constante no Auto de Infração ora guerreado, cujas divergências de valores a seu ver, decorreram de equívocos cometidos na classificação fiscal dos produtos. Com o fito de explicitar a questão, elabora quadro resumo ilustrativo das razões de defesa.

Alega, ainda, que os itens das mercadorias excluídas da Infração 01 - 04.05.05 já teriam sido relacionadas e incluídas na “Infração – 02” - 04.05.08 - caracterizando deste modo, uma contagem dúplice dos itens enquadrados no regime de Substituição Tributária. Primeiro, pelo fato de esses itens terem sido equivocadamente relacionados nas planilhas da Infração 01 - 04.05.05; e segundo, por conta desses mesmos itens se encontrarem presentes na Infração 02 – 04.05.08, configurando assim, uma duplicidade na apuração, quantificação e lançamento do imposto sobre os citados itens.

Afirma que deve ser reconhecido o direito aos créditos de ICMS sobre as entradas omitidas. Diz que o Fisco promoveu Levantamento Quantitativo de Estoques e detectou a existência de “Omissões de Entradas”, cuja impropriedade aritmética, remete à ficção jurídica da presunção da ocorrência de “Saídas anteriores de mercadorias tributáveis, cujos recursos teriam sido aplicados na aquisição das mercadorias cujas entradas foram omitidas”. Desse modo, para que fosse válida tal presunção haveria de estar positivada em lei, como efetivamente está, conforme dispõe o art. 4º, § 4º, Inc. IV e art. 23-A da Lei 7014/96 c/c Art. 13, II da Portaria 445/98 de 10 de agosto de 1998.

Ressalta que ao trilhar os caminhos dos princípios constitucionais da busca da verdade material e, sobretudo, da não-cumulatividade, que norteiam o Direito Tributário e por conseguinte, o ICMS, é indubitável que houve o reconhecimento por parte do ente tributante, de que as mercadorias entraram efetivamente no estabelecimento, não obstante a ausência dos seus registros, cuja detecção e confirmação se deu através do supracitado levantamento de estoques efetuado pelo fisco, que lhe proporcionou aplicar a imposição tributária ora em lide.

Nesse passo, entende ser imperioso o reconhecimento da ocorrência das entradas omitidas das mercadorias e, forçosamente, que seja reconhecido o direito ao crédito fiscal correspondente, que será calculado através da imposição da alíquota interna do ICMS, sobre a base de cálculo decorrente das quantidades omitidas multiplicadas pelos preços médios de cada espécie de mercadoria.

Alega que a negação ao direito ao crédito das mercadorias com entradas omitidas nos registros fiscais consistiria em ignorar o princípio da não-cumulatividade insculpido no texto constitucional, art 155, I, §2º, I da CF/88 dotado, portanto, de eficácia *erga omnes*, não sendo demasiado aludir que a Constituição Federal se constitui em fonte primária das leis.

Também alega que não se pode olvidar que a negativa do fisco em admitir a concessão do crédito fiscal de ICMS sobre as entradas com registros fiscais omitidos, mas com o reconhecimento material das efetivas entradas, a partir do Levantamento de Estoques realizado, configuraria além da ofensa ao princípio da não-cumulatividade, também, a ocorrência do enriquecimento sem causa para o Estado, prática essa rechaçada pelo direito pátrio, consoante norma contida no art. 884, *Caput*, da Lei nº 10.406/2002 de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil) cujo texto reproduziu.

Desse modo, considerando que o Fisco se valeu das alegadas “Entradas Omitidas” tanto de mercadorias submetidas ao Regime Normal, quanto das enquadradas no Regime de Substituição Tributária para gravar tributariamente o ora Impugnante, afirma que caberia reconhecer o direito ao crédito sobre o montante das entradas omitidas, importando nos valores de: Exercício de 2017: Base de Cálculo R\$ 2.209.774,39; Aliq. 18% Crédito de ICMS R\$ 397.759,39; Exercício de 2018: Base de Cálculo R\$ 5.209.543,56; Aliq. 18% Crédito de ICMS R\$ 937.717,84; cujos demonstrativos se encontram acostados ao PAF ora em lide.

Infração 02: Alega 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 em lide, as quais objetivam contrapor os dados apresentados pelo Fisco através do Auto de Infração, visando promover o acerto do direito.

Afirma que após a devida revisão dos dados originários do crédito reclamado pelo fisco, em relação à Infração 02, está sendo impugnado o valor do imposto de R\$ 51.834,62 (cinquenta e um mil, oitocentos e trinta e quatro reais e sessenta e dois centavos) alusivos ao exercício de 2017 decorrente de uma base de cálculo de R\$ 287.970,11 (duzentos e oitenta e sete mil novecentos e setenta reais e onze centavos) com aplicação da alíquota interna de 18%.

Informa que acata como remanescente, a cobrança do ICMS no valor de R\$425.933,16 (quatrocentos e vinte e cinco mil, novecentos e trinta e três reais e dezesseis centavos), com base de cálculo de R\$2.366.295,33 (dois milhões, trezentos e sessenta e seis mil, duzentos e noventa e cinco reais e trinta e três centavos) calculado à alíquota interna de 18% (dezoito por cento),

Diz que no Exercício de 2018 ocorreu situação idêntica à verificada no exercício anterior. Ou seja, está sendo impugnado o valor de R\$136.180,87 (cento e trinta e seis mil, cento e oitenta reais e oitenta e sete centavos), decorrente de uma base cálculo de R\$ 756.560,39 (setecentos e cinquenta e seis mil, quinhentos e sessenta reais e trinta e nove centavos) com aplicação da alíquota interna de 18%.

Informa que reconhece como devida a cobrança do ICMS no valor de R\$ 1.145.028,60 (um milhão, cento e quarenta e cinco mil, vinte reais e sessenta centavos) com base de cálculo de R\$6.361.270,00 (seis milhões, trezentos e sessenta e um mil, duzentos e setenta reais) calculado à alíquota interna de 18% (dezoito por cento).

Em relação ao exercício de 2018, alega que ao realizar um novo levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias enquadradas no regime de Antecipação Tributária / Substituição Tributária, resultou na apuração de diversos Itens que foram classificados indevidamente, no levantamento realizado pelo fisco, como se fossem mercadorias do regime de AT/ST, quando na verdade essas mercadorias estão devidamente classificadas e enquadradas no regime de tributação normal do ICMS de acordo com (Prot. ICMS 109/09 – BA e SP Prot. ICMS 28/10 – BA e MG), ITEM 12.0 - PRODUTOS DE PAPELARIA 12.1 / 19.001.00 / 3213.1 Tinta guache anexo I de

regulamento do ICMS-BA), antecipação tributária alcança apenas as tintas guache e não, as tintas artesanais de telas.

Considerando que os protocolos giram sobre produtos escolares e papelaria a antecipação//substituição tributária, tem como princípio basilar atender a duas condições: a classificação e a destinação, ficando fora também, (bola de isopor, plásticos para planificação 222X336M e Glitter Lante cores 03g Ouro). Diz que esses produtos foram excluídos da base de cálculo para apuração e quantificação do imposto (ICMS) na infração 2 - 04.05.08 e, por consequência, na infração 3 - 04.05.09, no valor que totaliza a quantia R\$62.162,66.

Diz que o estoque quantitativo não representa a realidade em decorrência do fator de agrupamento e alguns itens de mercadorias que não foram considerados, a existência de estoque inicial, assim como entradas de alguns outros itens, totalizando R\$ 74.018,21. O valor total impugnado é de R\$136.180,87.

Infração 03: Em virtude dos equívocos cometidos quanto a correta classificação fiscal de diversas mercadorias inseridas na Infração 02 aos quais, servem de base de cálculo para a apuração do *quantum* devido, a título de ICMS Antecipação objeto da presente infração, em face da obrigação do próprio do Autuado, informa que foram procedidas as devidas conferências e produzidos Demonstrativos de Débito relativos aos valores reconhecidos como procedentes e contrapostos os números originários apresentados pelo Autuante.

Depois de realizadas as devidas análises quanto aos originários créditos reclamados pelo Fisco, em relação à (Infração - 02 - 04.05.08) informa que está sendo impugnado o valor do imposto de R\$ 31.217,75 (trinta e um mil duzentos e dezessete reais e setenta e cinco centavos) do exercício de 2017, decorrente de uma base cálculo de R\$ 173.431,95 (cento e setenta e três mil quatrocentos e trinta e um reais e noventa e cinco centavos) com aplicação da alíquota interna de 18%. Reconhece como remanescente a cobrança do ICMS no valor de R\$ 292.105,18 (duzentos e noventa e dois mil cento e cinco reais e dezoito centavos) com base de cálculo de R\$ 1.622.806,55 (um mil milhão seiscentos e vinte e dois mil oitocentos e seis reais e cinquenta e cinco centavos) calculado à alíquota interna de 18% (dezoito por cento).

Diz que situação idêntica se repetiu no Exercício de 2018 sendo impugnado o valor de R\$ 91.205,12 (noventa e um mil duzentos e cinco reais e doze centavos), decorrente de uma base cálculo de R\$ 506.695,12 (quinhentos e seis mil, seiscentos e noventa e cinco reais e doze centavos), com aplicação da alíquota interna de 18%. Reconhece como remanescente a cobrança do ICMS no valor de R\$728.723,17 (setecentos e vinte mil, setecentos e vinte e três reais e dezessete centavos) com base de cálculo de R\$4.048.462,06 (quatro milhões, quarenta e oito mil, quatrocentos e sessenta e dois reais e seis centavos), calculado à alíquota interna de 18% (dezoito por cento).

Comenta sobre o princípio da verdade material, mencionando ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello e José dos Santos Carvalho Filho, também aduzindo que o princípio da verdade material não é um princípio explícito e sim, decorrente do princípio da legalidade, logo, não se pode admitir a obtenção de provas por meios ilícitos. Diz ser notório que a Administração deve priorizar sempre, a obtenção de elementos que proporcionem o mais elevado grau de certeza dos fatos, oportunizando ao administrado, carrear para o processo, as provas necessárias para o atingimento pleno da verdade material dos fatos.

Em uma clara demonstração de licitude e boa-fé objetiva, informa que providenciou a quitação total do imposto lançado (ICMS) sobre os valores reconhecidos como procedentes alusivos ao presente Auto de Infração. Diz que a quitação do PAF em comento apresenta a seguinte formatação: a) 25% (vinte e cinco por cento) do total do débito lançado pago em espécie equivalendo a R\$ 981.816,75 (novecentos e oitenta e um mil oitocentos e dezesseis reais e setenta e cinco centavos); b) os outros 75% (setenta e cinco por cento) utilizando como fonte de pagamento "Certificado de Crédito Fiscal do ICMS" transferido de terceiros no valor de R\$2.945.450,59 (dois milhões, novecentos e quarenta e cinco mil, quatrocentos e cinquenta reais e cinquenta e nove

centavos). Totalizando a quantia de R\$3.927.267,34 (três milhões, novecentos e vinte e sete mil, duzentos e sessenta e sete reais e trinta e quatro centavos).

Registra que remanescem pendentes os valores não reconhecidos e impugnados através da peça defensiva, cuja matéria será objeto de apreciação por parte do órgão julgador administrativo do Estado da Bahia – CONSEF-BA, importando em R\$ 1.282.705,71 (um milhão, duzentos e oitenta e dois mil, setecentos e cinco reais e setenta e um centavos), cuja instrução do processo defensivo faz através da juntada de novo levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, para comprovar a inexistência dos débitos fiscais no montante apontado no levantamento original produzido pelo Fisco.

Por fim, requer seja procedida revisão geral da imposição tributária constante no PAF ora guerreado, à luz das contestações apresentadas, e que seja julgado parcialmente procedente o presente Auto de Infração.

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos, de documentos, bem como a realização de **perícia** técnica, a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

O autuante presta **informação fiscal** às fls. 70 a 72 dos autos. Diz que em relação à infração 01, não faz diferença se a omissão de entradas foi de mercadorias com tributação normal ou da ST, tendo em vista que a presunção legal que recai sobre elas, como se vê no texto contido no AI, e que estriba a imputação, e aqui copiado. Elabora quadro referente aos valores reconhecidos e recolhidos pelo Defendente, totalizando R\$1.335.477,23. Pede a manutenção integral deste item da autuação fiscal.

Infração 02: Reproduz as alegações defensivas e destaca 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. Informa que acata as ponderações da defesa quanto a este item do Auto de Infração, conforme quadro que elaborou à fl. 71.

Infração 03: Informa que em decorrência do acatamento das ponderações no item anterior, acolhe os argumentos deste item 3, na forma do quadro que elaborou à fl. 72.

Pede a procedência parcial do presente Auto de Infração, dizendo que o valor da autuação fica reduzido de R\$5.209.973,05 para R\$4.899.534,85.

Na sessão de Julgamento realizada por videoconferência foi efetuada sustentação oral por Jaldo Vaz Cotrim, OAB-BA Nº 57857; Coriolano Almeida Cerqueira e Orisvaldo Lopes de Almeida.

VOTO

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

A autuação fiscal está embasada nos demonstrativos elaborados pelo autuante, e foram fornecidas ao defendente, cópias dos mencionados demonstrativos. Não foi identificado qualquer prejuízo ao Defendente, a infração apurada foi descrita de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante o levantamento acostado aos autos, que é de fácil entendimento quanto ao método de apuração do imposto exigido.

O Defendente requereu a realização de perícia técnica. Fica indeferido o pedido, com base no art. 147, inciso II, “b” do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide.

Vale salientar, que a deliberação para a realização de diligência ou perícia acontece quando essas providências forem indispensáveis à convicção dos julgadores, por isso, o não atendimento do pedido formulado pelo Contribuinte, não significa que houve cerceamento de defesa. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou dúvida quanto aos fatos apurados e demonstrativos elaborados pelo autuante, ficando indeferido pedido de perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

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 dúplice 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, armarinho, 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 defendente 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 defendente, 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:

	2017	2018	TOTAL
INFRAÇÃO 01	397.759,39	937.717,84	1.335.477,23
INFRAÇÃO 02	425.933,16	1.145.028,60	1.570.961,76
INFRAÇÃO 03	292.105,18	728.723,17	1.020.828,35
DÉBITO TOTAL	-	-	3.927.267,34

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269193.0023/20-2**, lavrado contra **MASKATE DISTRIB. DE PRODUTOS DE PAPELARIA E ARMARINHO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.927.267,34**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.020.828,35, e 100% sobre R\$2.906.438,99, previstas no art. 42, inciso II, alínea “d” e inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Esta Junta de julgamento Fiscal, 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 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA