

A.I. Nº - 110019.0005/20-5
AUTUADO - TAWIL & CIA LTDA. - EPP
AUTUANTE - DEMOSTHENES SOARES DOS SANTOS FILHO
ORIGEM - INF AZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 06/08/2021

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0104-01/21-VD

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) OMISSÃO DE SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL. Apurada omissão de saídas em valor superior à omissão de entradas. Imposto deveria ser exigido com base na comprovação de falta de pagamento constatado no levantamento quantitativo. Infração 01 nula. **b) OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR ST.** Infração detectada por meio de levantamento quantitativo de estoque. Revisão decorrente de erro na determinação da base de cálculo de uma mercadoria. Infrações 02 e 03 subsistentes em parte. Rejeitadas arguições de nulidade. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O auto de infração em lide, lavrado em 31/03/2020, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$108.591,34, em decorrência das seguintes infrações imputadas ao autuado:

Infração 01 (04.05.04) - falta de recolhimento do ICMS 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 o pagamento 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, ocorrido no ano de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.803,34, acrescido de multa de 100%, conforme previsto no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

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 estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado, ocorrido no ano de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$74.848,57, acrescido de multa de 100%, conforme previsto no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 03 (04.05.09) – falta de recolhimento do ICMS 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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente de omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, ocorrido no ano de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$29.939,43, acrescido de multa de 60%, conforme previsto na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

O autuado, através de seu representante legal, apresentou defesa, fls. 32 a 50. Requereu que todas

as intimações e notificações fossem encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, sob pena de nulidade. Reclamou que a postagem da intimação via DTE ocorreu em 04/08/2020, mas somente teve acesso ao PAF em 08/10/2020, reduzindo o prazo de análise para sete dias, considerado insuficiente para verificação de 1.400 itens.

Requeru a nulidade das infrações 01 e 02 em razão da presunção ter se baseado em roteiro de auditoria de estoque disciplinado pela Portaria nº 445/98, adotando dados que não refletem o fato gerador econômico.

Alegou que o art. 7º da Portaria nº 445/98 considera que a ocorrência de omissão de entradas autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis sem a emissão de documento fiscal, sendo indevido a divisão do auto de infração em mercadorias sujeitos ao regime de substituição tributária ou não. Destacou que as infrações 01 e 02 foram apuradas pelo mesmo método, mas uma foi apresentada como presunção de omissão de receita e a outra não.

Citou a Instrução Normativa nº 56/2007 para reiterar que a lei autoriza a presunção de omissão de saídas e não a presunção de falta de antecipação ou substituição. Concluiu que para separar as infrações teria que ser provada a aquisição dos produtos da substituição tributária, já que não é presunção. Trouxe decisões do CONSEF não admitindo a presunção quando o contribuinte trabalha preponderantemente com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Requeru a nulidade também em função do autuante não aplicar a proporcionalidade e não seguir o disposto no item 4 da Instrução Normativa nº 56/07.

Disse que a infração 02 também é nula em razão de erro no enquadramento legal, pois fala em omissão de entradas e enquadra no inciso IV do art. 6º da Lei nº 7.014/96 que não tem relação com as hipóteses de presunção previstas no § 4º do art. 4º da referida lei. Anexou decisões do CONSEF pela nulidade em razão de divergência entre o fato apurado e o enquadramento legal da infração.

Ressaltou que apenas 349 dos 1400 itens se encontravam sob o regime normal de tributação, o que significaria dizer que a base de cálculo seria proporcional a 24,92%. Citou decisões do CONSEF em que foram aplicadas a proporcionalidade.

Reclamou que o inventário do início de 2015 apresentava 672 itens, mas no demonstrativo do auto de infração existem 1400. Alegou que existiram produtos considerados na substituição tributária que foram tributadas normalmente, como o produto com código PAB290, cujo preço médio no auto de infração é de R\$199,90, mas a entrada em outubro/15 foi de R\$71,09 e no inventário de R\$72,62.

Acrescentou que também não foram observados os limites a título de perda, roubo ou extravio estabelecidos no art. 3º da Portaria nº 445/98, para efeito de apuração de omissões de saídas. Finalizou dizendo que a infração 03 segue o mesmo destino da 02 porque é dela decorrente.

O autuante apresentou informação fiscal das fls. 66 a 69. Afirmou que o levantamento quantitativo obedeceu ao que dispõe a portaria nº 445/98. Explicou que as omissões de entrada somaram R\$462.658,28, enquanto as omissões de saída somaram R\$27.145,20. Disse que o demonstrativo segrega as mercadorias sujeitas ao regime normal das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Confirmou que no inventário do início de 2015 havia apenas 672 itens, mas ocorreram entradas de novos produtos durante o ano de 2015 que resultaram no aumento da quantidade de produtos diversos para 1.384 itens.

Quanto à mercadoria de código PAB290 (Anabela corda bx fechada elas), seu NCM é 64034000 e está inserida no Anexo 1 do RICMS. Quanto à apuração dos preços médios, alegou que os demonstrativos foram entregues ao autuado e que cabia a ele apresentar outros cálculos para confronto.

Finalizou dizendo que não aplicou o disposto no art. 3º da Portaria nº 445/98 porque o resultado do

levantamento quantitativo acusou omissão de entradas.

Presente à sessão de julgamento o Advogado Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA nº 11.026.

VOTO

A presente ação fiscal partiu de um levantamento quantitativo de estoque onde ficou caracterizada omissões tanto de entrada como de saída de mercadorias. Como o valor geral das omissões de entrada foi superior ao valor das omissões de saída, foi exigido o imposto na infração 01, relativamente a mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto pelo regime de conta-corrente, com base na presunção de que o pagamento dessas entradas ocorreu com recursos provenientes de saídas anteriores sem a devida contabilização. Nas infrações 02 e 03, relativamente a mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto por substituição tributária, o imposto é exigido por solidariedade e por antecipação tributária, respectivamente.

Consta à fl. 63 o termo de intimação deste auto de infração, com anexação do demonstrativo de débito, que foi enviado ao autuado via DTE no dia 04/08/2020, com data de ciência ocorrida em 10/08/2020, não ficando caracterizada a alegação de que teve acesso ao PAF somente 07 dias antes do prazo final de apresentação da defesa.

Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração com base no entendimento do autuado de que foi indevida a separação das infrações 01 e 02, já que foram apuradas pelo mesmo método, mas uma foi apresentada como presunção de omissão de receita e a outra não. Destaco que as mercadorias relacionadas em cada infração estão submetidas a regimes de tributação diferentes. A Seção III da Portaria nº 445/98 trata da omissão de entradas de mercadorias e suas disposições estão compreendidas do art. 6º ao art. 11. Desses artigos, apenas o art. 10 trata dos casos de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, sendo, portanto, disposição específica em relação às demais que, por conclusão, se aplicam somente aos casos de omissões de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de conta-corrente fiscal de apuração do imposto.

O método de levantamento quantitativo de omissões de saídas e entradas de mercadorias analisa unicamente os quantitativos mediante aplicação da equação: estoque final = estoque inicial + entradas – saídas. Apesar do método do levantamento ser o mesmo, o resultado pode implicar em conclusões totalmente diferentes.

No caso de omissão de entradas, sendo as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o art. 10 da referida portaria traz a interpretação de que o imposto deve ser exigido do sujeito passivo na condição de responsável solidário, em razão do levantamento acusar a ocorrência de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem tributação e em razão do fato gerador ocorrer na entrada da mercadoria.

Se as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não foram tributadas nas saídas e o levantamento acusou mais saídas do que entradas, por óbvio que não houve tributação na entrada, visto que não há a sua comprovação mediante documentos fiscais relativos às suas aquisições. Assim, não se trata de presunção, mas de constatação de que o quantitativo das saídas foi maior que o das entradas, mediante levantamento quantitativo, e que, por consequência, não houve pagamento do imposto nas entradas, sendo, então, exigido do autuado por solidariedade.

Por outro lado, quando as mercadorias estão sujeitas ao regime de conta-corrente fiscal, o fato gerador não ocorre na entrada da mercadoria e aí a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto.

Por isso, necessária a existência de previsão legal para a sua exigência e necessária a adoção do cálculo da proporcionalidade estabelecida na Instrução Normativa nº 56/07 para se evitar que

receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeita ao regime de substituição tributária sejam cobradas em duplicidade quando também são observadas omissões de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de conta-corrente fiscal, pois, ocorrendo omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, haverá a cobrança do imposto por solidariedade, mas também por antecipação tributária.

Desse modo, está correto o enquadramento legal da infração 02, pois não se trata de presunção, mas de solidariedade.

A existência de 1387 itens no demonstrativo de cálculo das omissões de mercadorias em comparação com o quantitativo de 648 itens existentes no inventário do final de 2015 decorreu da verificação de inúmeros itens que foram encontrados tanto no levantamento das omissões de entrada como das omissões de saídas que não constavam no inventário. Não se constituindo essa diferença no quantitativo, portanto, em qualquer inconsistência no demonstrativo.

As planilhas encontradas no CD à fl. 24 apresentam de forma clara todos os demonstrativos necessários para que o autuado tivesse garantido seu direito de defesa. Constatam a relação de todas as notas fiscais de saída e entrada emitidas no período, os preços médios de entrada e saída de cada produto, os dados do registro de inventário de 31/12/2014 e de 31/12/2015 e o demonstrativo de cálculo das omissões de entradas e saídas das mercadorias com a apuração dos valores devidos.

Em relação à infração 01, observo que a omissão de entrada apurada foi no valor de R\$22.372,56, enquanto a omissão de saídas foi no valor de R\$24.273,24. Como já explicado, a omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de conta-corrente não pode ser tratada conjuntamente com a omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. No primeiro, a exigência do imposto será feita com base em presunção de omissão de saídas, enquanto no segundo o imposto será exigido por solidariedade e por antecipação tributária.

Assim, como a omissão de saídas do grupo de mercadorias sujeitas ao regime de conta-corrente foi maior que a omissão de entradas, o imposto não deveria ser exigido com base na presunção, mas com base na omissão de saídas efetivamente detectada. Apesar de ter sido constatado no demonstrativo a apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, na descrição da infração consta unicamente a exigência com base na presunção legal da omissão de saídas. Desse modo, considero nula a infração.

Em relação à infração 02, procede a argumentação do autuado em relação ao preço médio calculado pelo autuante da mercadoria de código PAB290 (Anabela corda bx fechada elas). De fato, o preço considerado no demonstrativo foi o consignado na nota fiscal de entrada nº 2817, emitida pelo próprio autuado no dia 26/12/2015, em decorrência de devolução de vendas, cujo valor corresponde ao da venda e não ao da aquisição, que deveria ser o considerado para formação da base de cálculo. Assim, de acordo com o item 1 da alínea “a” do art. 10 da Portaria nº 445/98 e com o demonstrativo de débito deste auto de infração (CD à fl. 24), entendo necessário o ajuste para considerar como custo médio o encontrado no mês de outubro de 2015, no valor de R\$71,09, por ter sido o valor das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado.

Não procede a reclamação do autuado de que não foi aplicado o disposto no art. 3º da Portaria nº 445/98. Nesse dispositivo encontra-se obrigação de consideração dos quantitativos decorrentes de perda, roubo ou extravio na apuração de omissões de saídas. Ocorre que a infração 01 foi considerada nula e a infração 02 foi originada com base em levantamento quantitativo que acusou omissão de entradas, não devendo ser aplicada as disposições dos §§ 1º, 2º e 3º do art. 3º da Portaria nº 445/98.

Por fim, entendo desnecessária a conversão do presente processo em diligência, pois todos os aspectos levantados pelo autuado foram considerados para solução da lide.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, em razão da revisão das infrações 02 e 03, decorrente da alteração do valor do produto PAB290 (Anabela corda bx fechada elas), ficando reduzida a presente exigência fiscal para R\$97.307,74, conforme demonstrativos em CD à fl. 80, nos seguintes termos:

1 – infração 02 – R\$69.505,53;

2 – infração 03 – R\$27.802,21.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **110019.0005/20-5**, lavrado contra **TAWIL & CIA LTDA. - EPP**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$97.307,74**, acrescido das multas de 100%, sobre R\$69.505,53 e de 60% sobre R\$27.802,21, previstas nos incisos III, e II alínea “d,” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de junho de 2021.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR