

A. I. Nº - 279757.0074/20-5  
AUTUADO - ROLIMEC ROLAMENTOS LTDA.  
AUTUANTES - AGILBERTO MARVILA FERREIRA e ANTÔNIO LUÍS DOS SANTOS PALMA  
ORIGEM - INFRAZ ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 18/10/2021

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0159-04/21-VD**

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Neste caso, deve-se também exigir o pagamento do imposto, atribuindo ao adquirente a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, devido por antecipação tributária e apurado em função do valor acrescido. Não acolhidas as arguições de nulidade e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente de Auto de Infração, expedido em 28/10/2020, para reclamar crédito tributário no montante de R\$33.192,02, mais multas com previsão no Art. 42, incisos III e II “d” da Lei nº 7.014/96, em decorrência das seguintes acusações:

1 – “*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 saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Referente às operações com rolamentos, correias, mancais, arruelas, buchas, conforme demonstrativo Rolimec\_Estoque, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao contribuinte*”. Valor lançado R\$31.209,83, com multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

2 – “*Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento 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 mercadorias, em exercício fechado. Referente às operações com graxas e lubrificantes conforme demonstrativo Rolimec\_Estoque, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao contribuinte*”. Valor lançado R\$1.801,99, com multa de 100% prevista pelo Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

3 – “*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 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 por espécie de mercadorias, em exercício fechado. Referente às operações com graxas e lubrificantes conforme demonstrativo Rolimec\_Estoque, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao contribuinte".* Valor lançado R\$180,20, com multa de 60% prevista pelo Art. 42, inciso II, "d", da Lei nº 7.014/96.

O autuado, por intermédio de sua representante legal, ingressou com a Impugnação de fls. 49 a 56v, tecendo, inicialmente, considerações iniciais a respeito do lançamento combatido.

Em seguida, como preliminar, arguiu a nulidade do lançamento, por cerceamento ao direito de defesa, pelo fato de não ser possível lançamento do imposto reclamado com base em presunção.

Asseverou que a simples presunção não dá fundamento legal à autuação, não existindo presunção absoluta que autorize a desconsideração da prova material para constatação da ilegalidade, ao tempo em que, neste sentido, a jurisprudência tanto administrativa, quanto judicial, é mansa no entendimento de que não se admite auto de infração baseado apenas em presunção, citando, a título de sustentação ao seu argumento, diversas ementas originárias de Tribunais Pátrios.

Nessa linha de entendimento, arrematou que *"resta indevida qualquer presunção de omissão utilizada pelo Auditor Fiscal para embasar o Auto de Infração ora impugnado, sendo reconhecido pelo fisco que a insuficiência de prova obriga à nulidade ou improcedência do auto de infração"*.

Em seguida passou a arguir a decadência do lançamento, com fulcro no Art. 150, § 4º do CTN, citando que em vista da antecipação de pagamento, é permitido ao Fisco homologá-lo em um prazo de 05 anos, contado a partir do fato gerador.

Disse que o período de fiscalização ocorreu a partir de 01/01/2015 a 31/12/2015, enquanto que o Auto de Infração foi lavrado em 28/10/2020, restando, desta maneira, *"decaído o direito de exigir os meses de fevereiro a outubro de 2020"*.

Em seguida disse que o fato gerador ocorreu nos meses de janeiro a dezembro de 2015, o Fisco deveria ter homologado o lançamento do período de "janeiro e dezembro de 2020", respectivamente, com contagem de mês em mês.

Entretanto, prosseguiu, como o Auto de Infração é datado de 28 de outubro de 2020, e levou em conta períodos fiscais que vão de janeiro a dezembro de 2015, resta expirado o prazo quinquenal, decaindo, portanto, o direito do Fisco em efetuar *"um novo lançamento"* referente aos períodos que vão de janeiro a outubro de 2015.

Objetivando consubstanciar seu argumento, transcreveu entendimento oriundo do Superior Tribunal de Justiça, contido no REsp. 989421 RS 2007/0222715-3.

Após tecer outras considerações no sentido de salvaguardar seus argumentos, concluiu este tópico, inclusive pontuando que o artifício do autuante não terá o condão de salvar os períodos de janeiro a outubro de 2015, haja vista a lavratura do Auto de Infração em 28 de outubro de 2015, enquanto que o autuante não terá, a esta altura, como realizar a separação dos períodos, de forma a lançar somente os períodos de novembro e dezembro de 2015, razão pela qual pugnou pela total improcedência do Auto de Infração.

No tópico seguinte, onde arguiu ausência de omissão de entradas, pontuou que em breve análise a documentação fiscalizada, observou que em janeiro de 2016, no ato da apresentação dos documentos referentes às entradas e saídas de mercadorias do exercício de 2015, ocorreu um erro formal no ato de seu protocolo.

Disse ser possível constatar que o inventário de entradas e de saídas de mercadorias do exercício

de 2015 fora regularmente apresentado em 31 de janeiro de 2016, no entanto, em sua contabilização, fora incluída, erroneamente, as entradas e saídas referentes ao mês de seu protocolo, ou seja, janeiro de 2016.

Com isso, pontuou que o autuante, ao analisar a documentação identificou no inventário do ano de 2015 entradas e saídas de determinadas mercadorias sem a devida documentação de comprovação de recolhimento do imposto, destacando em seguida que, as entradas consideradas como não contabilizadas foram efetuadas apenas em janeiro de 2016 que, erroneamente, foram computadas no protocolo do inventário de 2015.

Para efeito de comprovação de seu argumento, colou à peça defensiva, fl. 54, foto referente ao Registro de Controle da Produção e do Estoque, Modelo 03, referente ao período de movimentação de 01/01/2015 a 31/01/2016 da mercadoria “Rolamento – Cod. 57 – 7313 - BECBJ”, e o referente ao produto “Rolamento Cod. 1196 Rolamento EKC3”.

Pontuou que analisando as tabelas apresentadas (fotos acima citadas), é possível verificar que as notas de entradas e de saídas que porventura foram consideradas como omissas, podem ser observadas no levantamento realizado no exercício financeiro de 2016, equivocadamente inseridas em 2015.

Desta maneira pugnou pela improcedência do Auto de Infração.

No tópico seguinte passou a contestar a multa aplicada, a qual atribui caráter confiscatório, com fulcro no Art. 150, IV da Constituição Federal, citando a este respeito decisão oriunda do Supremo Tribunal Federal, razão pela qual, concluiu requerendo que a mesma seja reduzida para o patamar de 20%.

Requeru a realização de perícia contábil para efeito de comprovar seus argumentos, a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração, o reconhecimento da sua decadência, redução da penalidade aplicada e, finalmente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário nos termos do Art. 151, III do CTN.

Um dos autuantes apresentou a Informação Fiscal de fls. 67 e 68, não acolhendo o argumento de nulidade do Auto de Infração, e, por igual, o relacionado ao pedido de decadência.

No tocante ao mérito, destacou que o argumento defensivo foi no sentido de que “*ocorreu um erro formal no ato de seu protocolo*”.

Disse que a alegação defensiva é de que foi informado o inventário em 31/01/2016 ao invés de 31/12/2015, apresentando como prova um documento interno que aparenta ter sido elaborado em planilha Excel, fato este que, disse estar apenas presumindo.

Sustentou que fato é que o autuado tomou ciência expressa do início da ação fiscal em “16/10/2015” e, em momento algum se manifestou quanto a qualquer tipo de erro cometido que poderia ter sido sanado no curso da ação fiscal, sendo que, somente agora, em sede de defesa, houve a alegação de erro formal, apresentando como prova um documento interno de difícil averiguação de autenticidade.

Asseverou não entender como matéria passível de perícia, porque não há provas suficientes que motivem tal providência, somente uma mera alegação, com base em “informação interna”, tendo o autuado deixado passar o prazo que poderia fazer tal alegação que seria durante o curso da ação fiscal.

Após destacar que não lhe cabe manifestação a respeito da multa aplicada, concluiu requerendo a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O lançamento sob análise, tomou por base a seguinte acusação: “*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 saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Referente às operações com rolamentos, correias, mancais, arruelas, buchas, conforme demonstra”.

Isto posto, destaco que as três infrações indicadas pela autuação são interligadas, e como tais, serão aqui enfrentadas conjuntamente, seguindo o mesmo padrão defensivo, que não as desmembrou.

A representante legal do autuado iniciou sua peça defensiva pleiteando a nulidade do lançamento, tendo em vista que o mesmo, foi, ao seu argumento, efetuado com base em simples presunção, inexistindo fundamentação legal para sua utilização, e que não se admite auto de infração baseado apenas em presunção, além de que não existe presunção absoluta que autorize a desconsideração da prova material para constatação da ilegalidade.

Em primeiro lugar, temos que o Auto de Infração foi expedido com base em presunção legal prevista pelo Arts. 4º, § 4º, inciso IV e 23-A da Lei nº 7.014/96, c/c o Art. 13, inciso II da Portaria nº 445/98, *in verbis*:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

(...)

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

(...)

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

*Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:*

(...)

*II - na hipótese de omissão de entradas apurada pelo Fisco por meio de levantamento quantitativo de estoque:*

*a) o custo médio das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado;*

*b) inexistindo aquisição da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário final do período considerado;*

*c) inexistindo estoque final da mercadoria no período fiscalizado, o custo médio unitário constante do inventário inicial do período considerado;*

*d) inexistindo estoque inicial da mercadoria no período fiscalizado, o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, deduzido da margem de valor adicionado constante no inciso I do § 1º do art. 22 desta Lei;*

*e) quando o custo unitário não for conhecido, o custo médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça, em relação ao último mês do período objeto do levantamento”.*

Já a Portaria nº 445/98, em seu Art. 13, inciso II, assim orienta:

*Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:*

*I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas; (Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).*

*II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:*

*a) deve ser exigido 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 de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto; (Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE*

24/10/2019).

- b) a base de cálculo é o valor da omissão de entradas, por ser maior do que o valor da omissão de saídas, considerando-se este incluído no valor a ser tributado; (Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).
- c) para efeitos de determinação da base de cálculo de que cuida a alínea anterior, deverá ser observado o inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/1996; (Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).
- d) a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo, ficando absorvida por esta a multa pelo descumprimento da obrigação acessória; (Redação da alínea dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019).
- e) apesar de ter havido omissão de saídas, mas tendo em vista ser o valor da omissão de entradas superior ao das saídas, e considerando que a exigência do tributo é feita neste caso em função do valor da presunção de receitas relativas a operações não contabilizadas, tendo como base de cálculo o valor da omissão de entradas, a verificação da omissão de saídas deve ser também consignada, expressamente, tanto no Auto de Infração como no Termo de Encerramento de Fiscalização, fazendo-se juntada dos papéis de trabalho a ela correspondentes, demonstrando as quantidades, os preços e a apuração do valor da omissão de saídas, para que sirvam como elementos de prova.

Isto posto, e à luz da legislação acima transcrita, a auditoria fiscal foi realizada com base em presunção legal, que autoriza e respalda o levantamento fiscal realizado, suficiente, portanto, na forma em que se apresenta, para caracterizar a omissão de entradas de mercadorias detectadas, não havendo, portanto, que se falar em desconsideração de prova material para efeito de constatação da ilegalidade, na medida em que o levantamento fiscal foi efetuado levando em conta a documentação fiscal e respectivos livros, escriturados e apresentados pelo próprio autuado.

Não acolho, portanto, a nulidade arguida.

No tocante à preliminar de mérito, relacionada à decadência arguida para os fatos geradores ditos como ocorridos como sendo de janeiro a outubro de 2015, também não pode ser acolhida, por absoluta falta de fundamentação e sustentação jurídica.

O levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, é efetuado tomando como base o estoque inicial escriturado pelo contribuinte em 01 de janeiro do exercício fiscalizado, que é o mesmo estoque final escriturado referente ao ano anterior, adicionado a movimentação de entradas de notas fiscais registradas e subtraídas a movimentação de saídas, também escrituradas, durante todo o exercício fiscalizado, confrontando-se, por fim, com o estoque final de mercadorias existentes no fim do exercício, o qual se encontra registrado no livro Registro de Inventário. Ocorrendo divergências, exige-se o imposto devido, quer por omissões de saídas ou de entradas, o que ocorreu no presente caso.

Vê-se, portanto, que não existiu qualquer apuração de omissão de entradas nos meses de janeiro a outubro/2015, e sim no final de 2015, isto é, em 31/12/2015, até porque não existe escrituração mensal do livro Registro de Inventário, e sim, anual.

Em assim sendo, como o ICMS se reveste em um imposto por homologação, sendo constatado omissão de registro de entradas de mercadorias em 31/12/2015, data da ocorrência do fato gerador, se aplica, neste caso, a norma prevista pelo Art. 173, I do Código Tributário Nacional - CTN, com a contagem se iniciando a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tendo em vista que o autuado não declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, omitindo a realização das operações tributáveis apuradas.

No presente caso, como o fato gerador ocorreu em 31/12/2015, a contagem do prazo decadencial se daria até 31/12/2020, e como o autuado foi notificado da lavratura do Auto de Infração em 28/10/2020, não se caracterizou a decadência arguida, a qual fica afastada.

Sob o ponto de vista meritório, vejo que o autuado, mais uma vez, não foi feliz em seus argumentos, já que se limitou a mencionar dados sem qualquer consistência fática.

Como já dito anteriormente, o levantamento quantitativo de estoque toma como base, além dos

dados constantes nos documentos fiscais de entradas e de saídas de mercadorias, regularmente escriturados, e também, se respalda nos elementos constantes no livro Registro de Inventário regularmente escriturado pelo contribuinte.

Neste rumo, a legislação em vigor estabelece que sua escrituração deverá ser efetuada dentro de 60 dias, contados da data do balanço, que corresponde ao último dia do ano civil, neste caso, 31 de dezembro, visto que o autuado não comprovou data em contrário.

O argumento defensivo foi de que *“as entradas ao qual o Auditor Fiscal se refere como não contabilizadas foram efetuadas apenas em janeiro de 2016, que erroneamente, foram computadas no inventário de 2015”*, não encontra qualquer sustentação fática, já que o inventário de 2015 foi escriturado com base nas mercadorias constantes em seu estoque em 31/12/2015, enquanto aquelas que ingressaram no mês de janeiro de 2016, não haveria qualquer condição de constar do inventário do ano anterior.

Ademais, a alegação de que por ocasião da protocolização da apuração do período fiscal de janeiro de 2016, incluiu as entradas e saídas de mercadorias do exercício de 2015, não encontra qualquer sustentação fática, na medida em que o inventário ocorreu em 31/12/2015, e sua apresentação, por força de previsão regulamentar, ocorre com 60 (sessenta) dias após o encerramento do balanço, neste caso, em 28 de fevereiro de 2016. Assim, não vejo como sustentar o argumento citado.

O autuado colacionou à sua defesa, com o intuito de respaldar seus argumentos, imagens de uma intitulada ficha “Registro de Controle da Produção e do Estoque Modelo 03”, que em verdade nada soma em seu benefício, visto que o livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, à época previsto, se destinava à escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e saídas, à produção e às quantidades referentes aos estoques de mercadorias, e era utilizado pelos estabelecimentos industriais ou a eles equiparados pela legislação federal, o que não é o caso do autuado, que é inscrito como comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso industrial, portanto, o uso de tal livro não era indicado para utilização pelo autuado.

Ademais, mesmo que fosse possível a aceitação da aludida ficha, trazida pelo autuado, a mesma não poderia ser admitida por absoluta falta de provas em relação aos dados inseridos na mesma, inclusive aqueles que respaldassem sua real fidedignidade.

Desta maneira, e considerando que o autuado não apresentou ou apontou qualquer dado ou fato concreto, devidamente comprovado, que respaldassem a realização da perícia técnico contábil que suscitou, fica a mesma indeferida com fulcro no Art. 147, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do estado da Bahia – RPAF/BA, e, considerando também, que o mesmo não citou qualquer incorreção no levantamento fiscal, considero subsistentes as infrações indicadas na presente autuação, visto que a diferença das quantidades de entradas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas, não sendo comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Correta também a exigência do pagamento do imposto, atribuindo ao autuado a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, devido por antecipação tributária e apurado em função do valor acrescido.

No que pertine à penalidade aplicada nos percentuais de 100% e de 60%, elas devem permanecer inalteradas, na medida em que possuem previsão legal, conforme previsão na Lei nº 7.014/96, não podendo ser reduzidas por este órgão julgador administrativo, enquanto que, o argumento de abusividade e de efeito confiscatório não se incluem na competência deste órgão julgador administrativo, à luz do que consta no Art. 167, inciso I do RPAF/BA.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279757.0074/20-5**, lavrado contra **ROLIMEC ROLAMENTOS LTDA.**, devendo o autuado ser intimado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$33.192,02**, acrescido das multas de 100% sobre R\$33.011,82, e de 60% sobre R\$180,20, previstas no Art. 42, incisos III e II “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de agosto de 2021.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR