

A. I. Nº - 115236.0003/20-0  
AUTUADO - TOTAL MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ DO CARMO DAS MERCÊS MARQUES  
ORIGEM - INFAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 19/10/2021

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0166-04/21-VD

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS. EXERCÍCIOS DE 2017 E 2018. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO, APURADO EM FUNÇÃO DO VALOR ACRESCIDO, POR TER ADQUIRIDO MERCADORIAS DE TERCEIRO DESACOMPANHADA DE DOCUMENTO FISCAL. Acolhida a arguição de nulidade em relação ao exercício de 2018, tendo em vista o levantamento quantitativo desse exercício não ter considerado a existência dos estoques no final do exercício. Declarada, de ofício, a nulidade do item referente ao exercício de 2018, infração 02, tendo em vista que a exigência fiscal não atendeu ao previsto no Art. 10 da Portaria nº 445/98. No mérito, mantida a exigência em relação ao exercício de 2017, no tocante apenas às omissões de saídas, infração 01. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência, teve sua expedição ocorrida em 18/12/2020, para reclamar crédito tributário no valor de R\$143.067,73, mais multas, em decorrência das seguintes acusações:

1 – *“Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativo Total\_Estaque, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”*. Valor lançado R\$117.645,22. Multa de 100% com previsão no Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

2 – *“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 valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias 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 estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativo Total\_Estaque, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Contribuinte”*. Valor lançado R\$25.422,51. Multa de 60% com previsão no Art. 42, inciso II “d” da Lei nº 7.014/96.

Regularmente notificado do lançamento, o autuado ingressou com a Impugnação de fls. 45 a 52, onde, em preliminar, arguiu a nulidade do Auto de Infração por entender que o mesmo afronta o Art. 5º, da Constituição Federal, assim como o Art. 18, II e IV do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, em face da preterição ao direito de defesa e ausência de elementos suficientes para se determinar, com segurança a infração e o infrator.

Acrescentou que, à luz do Art. 26 do RPAF, é nula de pleno direito a autuação, vez que não recebeu

nenhuma notificação ou intimação do início da referida fiscalização, origem das penalidades aqui discutidas, ou, ainda, quaisquer solicitações de esclarecimentos para evitar a lavratura do auto de infração.

Desta maneira, requereu a declaração de nulidade do Auto de Infração por vício insanável que lhe macula a validade, haja vista o não atendimento das formalidades legais.

Ao ingressar ao mérito da autuação declarou que não reconhece as penalidades em razão de lamentável equívoco do entendimento fazendário.

Disse que acredita que não foi analisado pela auditoria os livros de inventário do mesmo período, inclusive, que não foi anexado e elencado ao EFD/SPED FISCAL do mês de fevereiro/19, relativo ao exercício de 2018, o seu livro de inventário, o que foi detectado após a ciência e leitura do Auto de Infração, através de DTE, que ocorreu em 12.02.2021, sendo devidamente retificado.

Destacou que para a perfeita caracterização da infração por falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas ou vice-versa, pressupõe-se a inafastável verificação da atividade econômica que exerce. A este respeito disse que a inexistência de omissões de saídas ou de entradas de mercadorias é facilmente aferível mediante perícia, o que requereu.

Após tecer outras considerações a respeito da questão defendida, citou doutrina e jurisprudência deste CONSEF, para concluir este tópico defensivo afirmando que não se vê nos autos a razão ou o motivo que justifique o comportamento infracional que lhe foi atribuído pela autoridade fiscal.

No tópico seguinte discorreu a respeito da “*inobservância aos princípios constitucionais gerais da administração pública*” para concluir que a autuação perpetrada pelo Fisco é:

- *ilegal*, na medida em que emitida *contra legem*;
- *desarrazoada*, visto que desrespeitosa às finalidades que presidiam a outorga da competência exercida pelo mesmo;
- *desproporcional*, posto que exercida em extensão e intensidade desproporcionais ao atendimento da finalidade do interesse público;
- *imotivada*, vez que olvidou de indicar os fundamentos de fato e de direito de sua decisão;
- *imoral*, por não se pautar na lealdade e boa-fé.

Após contestar a cobrança da multa nos percentuais de 100% e de 60%, a qual considera possuir efeitos confiscatórios, com afronta direta às garantias constitucionais do cidadão contribuinte, configurando-se, pois, ao seu entender, típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal, concluiu requerendo que seja cancelada a presente autuação em decorrência da comprovação de violação aos princípios da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos e da busca da verdade material.

Requereu, finalmente, a realização de diligência com o objetivo de se provar a veracidade de tudo quanto foi alegado, a fim de que fique completamente provada a improcedência do presente Auto de Infração.

Auditor Fiscal estranho ao feito apresentou a Informação Fiscal de fls. 63 e 64, onde, em relação a arguição do autuado de que não recebeu nenhuma intimação acerca do início da fiscalização, disse que à fl. 06 do PAF se encontra a cientificação de início da ação fiscal, postada, via DTE em 06/10/2020, da qual foi dada ciência pelo autuado em 12/10/2020, portanto, não procede a alegação defensiva.

Em relação ao mérito da autuação disse que foi realizado pelo autuante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, em exercício fechado, com base na EFD do autuado, explicando o *modus operandi* realizado no levantamento fiscal, o qual considera por demais conhecido, ou seja, estoque inicial, mais entradas, menos o estoque final, sendo assim apuradas as saídas reais.

No que diz respeito ao argumento defensivo de que não foram analisados seus livros registro de inventário, disse que tal alegação não condiz com a realidade dos fatos.

Pontuou que os demonstrativos de fls. 05 a 10, em recorte, assim como o que se encontra completo na mídia de fl. 39, comprovam que foram capturados do livro Registro de Inventário, declarado na EFD, fls. 31 a 34, e na mídia digital citada.

Disse que, como é sabido, o inventário de cada exercício é transmitido pelo contribuinte, via EFD, no mês de fevereiro do exercício subsequente, sendo que, é comum, no ato da transmissão, se informar a data de referência do mês de fevereiro, no entanto, o autuante considerou, corretamente, como o declarado no mês de dezembro do ano anterior.

Observou que o documento de fl. 54 esclarece tal fato, já que se tem como período de apuração 01/02/2019 a 28/02/2019 e logo abaixo data do inventário 31/12/2018.

Acrescentou que, no caso concreto do exercício de 2018, o autuado não declarou a existência de estoques em 31/12/2018, seja através da EFD ou através da DMA, dos meses 12/2018 e 02/2019, fls. 35 e 36, portanto, não há como acatar as quantidades e valores apresentados às fls. 54 a 59v, uma vez que não foi comprovado pelo autuado que os mesmos foram transmitidos antes do início da ação fiscal, citando e transcrevendo o art. 251, §§ 1º e 2º do RICMS/BA para respaldar seu entendimento quanto ao descabimento da alegação defensiva.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

## **VOTO**

As acusações inerentes ao presente Auto de Infração, estão relacionadas a levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, nos exercícios de 2017 e 2018, sendo que na primeira infração, foram apuradas omissões de saídas de mercadorias tributáveis, em ambos os exercícios, fls. 08 e 10, enquanto que na segunda infração, foi exigido imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária.

Tem-se que, em relação à primeira infração, omissões de saídas de mercadorias, o enquadramento legal considerou, também, o regramento previsto no Art. 13, inciso I da Portaria nº 445/98, enquanto que, em relação a infração dois, imposto por antecipação tributária, em função do valor acrescido, foi levado em conta o previsto pelo Art. 10, inciso I, alínea “b” da mesma Portaria.

Assim, é que em preliminar, no tocante à alegada ausência de intimação cientificando o autuado do início da ação fiscal, este fato não se confirma, na medida em que consta à fl. 06, intimação específica neste sentido, com ciência pelo autuado, portanto, não pode ser acolhido este argumento.

No que tange ao outro argumento de que não foi considerado pelo autuante os dados do seu livro Registro de Inventário do exercício de 2018, estoque final, para efeito do levantamento do estoque, entendo que assiste total razão ao autuado.

Isto porque, apesar de não ter sido transmitida, à época própria, a escrituração do inventário final das mercadorias existentes em estoque em 31.12.2018 através da EFD, este fato não significa que o levantamento de estoque possa ser efetuado considerando estoque “zero” para todas as mercadorias em 31/12/2018, como assim procedeu o autuante, conforme está claro na mídia anexada aos autos.

Trata-se de uma situação anormal, que demandaria um aprofundamento de exames por parte do autuante, inclusive com intimação específica ao autuado neste sentido, e, também exames na escrita contábil e na declaração do imposto de renda da pessoa jurídica, para aferir, sob o ponto de vista valorativo, a existência registrada/declarada desse estoque, e não, simplesmente e sem qualquer justificativa, atribuir estoque final zerado para todas as mercadorias.

Considero inadmissível efetuar um levantamento quantitativo de estoque, atribuindo inexistência total de estoque final, pelo fato do autuado ter cometido o erro de não ter transmitido, corretamente, o estoque final de 31/12/2018, em 28 de fevereiro de 2019.

As consequências tributárias que poderiam advir desse procedimento do autuado, deveriam ser analisadas sob outra ótica, inclusive no tocante ao descumprimento da obrigação acessória, porém, jamais, atribuir estoque “zero” a totalidade das mercadorias para um contribuinte que continuou normalmente exercendo suas atividades a partir do mês de janeiro/2019, apurando e recolhendo imposto incidente inclusive sobre as mercadorias existentes em 31.12.2018.

Na situação presente, entendo que não é caso para conversão do processo em diligência, para se revisar o levantamento quantitativo do exercício de 2018, levando em consideração o estoque final desse exercício, na medida em que isso se revestiria em outro levantamento fiscal, levando em consideração dados substanciais não considerados de forma indevida no levantamento que foi realizado originalmente, que, fatalmente, se chegaria a outro resultado totalmente diverso do que ora se aprecia.

Por essa razão, entendo que, de fato, o levantamento quantitativo referente ao exercício de 2018 se apresenta de forma totalmente insegura, com total ausência de elementos que deem substância ao lançamento, razão pela qual, com fulcro no Art. 18, inciso IV, do RPAF/BA, declaro nulas as exigências nos valores de R\$111.040,37, referente a infração 01, e R\$9.803,52, referente a infração 02, com a recomendação de que a autoridade fazendária determine que através de novo procedimento fiscal seja renovada a fiscalização desse exercício pertinente ao levantamento quantitativo de estoque, dessa vez, considerando o inventário final e real de 31.12.2018.

No tocante ao mérito da autuação, remanesceu para exame apenas o lançamento pertinente ao levantamento quantitativo do exercício de 2017, visto que, as preliminares arguidas pelo autuado não são aplicáveis ao mesmo.

Entretanto, examinando a planilha de fl. 08, base para a exigência do imposto da infração 02, exercício de 2017, considero que existe uma dissonância em relação à acusação e o quanto previsto pela legislação aplicável. Isto porque a acusação se encontra assim posta: ***“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 valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias 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 estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.*”**

Consta na referida planilha o valor da omissão de entrada apurada, o percentual da MVA aplicada, a indicação do valor da omissão de entrada, a alíquota aplicada e o valor do imposto devido.

A Portaria nº 445/98, em seu Art. 10, assim se expressa:

***Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:***

***I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:***

***a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):***

***1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;***

***2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art.42, III, “g”).***

***b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);***

Da análise levada a efeito na norma acima transcrita, verifico que o procedimento do autuante em relação a infração 02, exercício de 2017, não atende ao quanto previsto pela alínea “b”, do inciso I, da Port. 445/98, na medida em que para que pudesse ser concedido crédito fiscal teria que ser exigido o imposto por responsabilidade solidária, na forma acima transcrita, (inciso I “a”), o que não ocorreu. Portanto, o crédito fiscal que foi considerado pelo autuante em seus cálculos, não atendeu ao quanto acima exposto, pois não houve a exigência prevista no inciso I “a” para que pudesse ser concedido tal crédito, razão pela qual, de ofício, decreto a nulidade da exigência pertinente ao exercício de 2017, relativa à infração 02.

No mais, em relação ao mérito da infração 01, exercício de 2017, vejo que o autuado, a rigor, não apontou qualquer irregularidade, equívoco ou omissão em relação ao levantamento quantitativo de estoque desse exercício, no tocante à apuração de omissão de saídas de mercadorias, razão pela qual, entendo que a exigência no valor de R\$6.604,85 deverá ser mantida.

Naquilo que diz respeito à irresignação do autuado em relação às multas aplicadas, vejo que estas possuem previsão legal clara na legislação tributária estadual, tanto no Código Tributário estadual quanto na Lei nº 7.014/96, devendo as mesmas serem mantidas.

Ressalto, inclusive, que o Art. 167, inciso I do RPAF/BA, exclui da competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta.

Em conclusão, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, restando subsistente a infração 01, no valor de R\$6.604,85, enquanto a infração 02 resta totalmente insubsistente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **115236.0003/20-0**, lavrado contra **TOTAL MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo o autuado ser intimado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.604,85**, acrescido da multa de 100%, com previsão no Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser renovado o procedimento fiscal em relação ao exercício de 2018, julgado nulo, em ambas as infrações.

Esta Junta de Julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de agosto de 2021.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA