

A. I. N° - 279465.0001/19-6  
AUTUADO - UNIÃO DE LOJAS LEADER S/A  
AUTUANTE - MARIA DE FÁTIMA ARAÚJO DE OLIVEIRA SANTOS  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 12.07.2021

**6<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0206-06/21VD**

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. 1. DIFERENÇAS TANTO DE ENTRADAS QUANTO DE SAÍDAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A OMISSÃO DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA – A DAS ENTRADAS. INFRAÇÃO 01. Após revisão efetuada pela auditora, a omissão de entradas deixou de existir e se passou a exigir o imposto sobre a omissão de saídas. Infração 01 parcialmente elidida. 2. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OMISSÃO DE ENTRADAS. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO 02. b) RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. INFRAÇÃO 03. No que diz respeito à planilha apresentada na defesa com códigos de mercadorias que a auditoria especializada contratada pelo autuado identificou como tendo estoques finais correspondentes a zero, o que já estava consignado no livro Registro de Inventário, enquanto o Fisco considerou quantidades negativas, a autuante concordou com o que foi dito e modificou os valores das infrações 02/03. Infrações 02/03 parcialmente elididas. Indeferido o pedido de realização de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado no dia 20/03/2019, formaliza a constituição de crédito tributário no valor histórico de R\$775.559,15, sob a acusação do cometimento das 03 (três) seguintes irregularidades:

Infração 01 – Falta de recolhimento, constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas quanto de saídas, sendo exigido o imposto sobre aquela de maior expressão monetária, a das entradas, com base na presunção legal de que o contribuinte, ao não contabilizar, efetuou os respectivos pagamentos com recursos provenientes de saídas igualmente omitidas, no mesmo exercício (2016). R\$758.065,98 e multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96.

Infração 02 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais e sem escrituração das entradas sujeitas ao regime da substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2016). R\$ 10.955,90 e multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei 7.014/96.

Infração 03 – Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade própria, calculado com base em margem de valor adicionado, deduzida parcela a título de crédito, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, decorrente da omissão de entradas sujeitas ao regime da substituição, apurada mediante levantamento

quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2016). R\$6.537,27 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.

O sujeito passivo ingressa com defesa às fls. 57 a 75.

Afirma desenvolver a atividade empresarial de vendas no varejo de grande porte, ramo de grande competitividade, razão pela qual é obrigado a possuir um sistema de controle de estoques bastante preciso e eficiente.

Entretanto, é incontestável que são vários os acontecimentos do dia a dia que interferem na quantificação dos estoques, como recebimentos com quantidades superiores às previstas (sobras), furtos, perdas, erros administrativos e quebras.

Por isso, mantém equipe especializada para ajustar rigorosa e periodicamente os estoques, corrigindo entradas e saídas incorretas, adicionando ou eliminando produtos divergentes da contagem física.

Decerto, os números divergentes apontados pela Fiscalização decorrem de intervenções corretivas realizadas por si, como é o caso de reclassificação de mercadorias etc. E, nesse sentido, o Auto de Infração não se sustenta, pois descreve conduta que jamais praticou, qual seja: adquirir mercadorias sem documentos fiscais, motivo pelo qual pede a realização de diligência.

Devido à enorme quantidade de mercadorias fiscalizadas, não se pode imputar-lhe o encargo de trazer aos autos as justificativas pormenorizadas de todas elas, ou que junte ao processo os documentos atinentes aos argumentos defensivos, caso a caso. Seria inviável.

No mérito da infração 01, aduz que é impossível exigir ICMS na entrada de mercadoria omitida quanto constatado no levantamento a saída tributada do bem, situação ratificada pela própria autoridade fiscalizadora:

*“Ao identificar um excesso de saídas documentadas sem as correspondentes entradas, presumiu a Fiscalização que a ora impugnante teria adquirido mercadorias sem o respectivo retrato fiscal, com posterior saída tributada (óbvio, em razão do alegado excesso de saídas) ”.*

Mesmo que se admitisse que adquiriu sem nota, ao realizar a venda da mercadoria com o documento fiscal, recolheu o imposto integralmente na saída, não havendo que se falar em exigência de imposto no caso concreto. Inexistente qualquer prejuízo ao Erário.

À fl. 66, apresenta planilha com códigos de mercadorias que a auditoria especializada contratada por si identificou como tendo estoques finais correspondentes a zero, o que já estava consignado no seu livro Registro de Inventário, enquanto o Fisco considerou quantidades negativas, em razão de que pede que a autuante efetue revisão ou que o feito seja convertido em diligência.

Quanto à infração 02, diz ser descabida a exigência do ICMS-ST, pois o imposto já foi recolhido na etapa anterior da cadeia de circulação das mercadorias. É preciso que a Fiscalização comprove que o substituto não recolheu o gravame na etapa anterior da operação.

Até porque, nos termos do art. 125, I do CTN (Código Tributário Nacional), o pagamento do crédito tributário efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais, o que demonstra que, uma vez não comprovada a falta de pagamento, pressupõe-se que o ICMS-ST foi pago pelo contribuinte substituto na operação anterior, inexistindo, assim, crédito tributário a imputar a responsabilidade pelo pagamento à impugnante.

Relativamente à infração 03, sustenta ser impossível a exigência antecipada do imposto e inconstitucional a alteração do fato gerador. O disposto no art. 23, II da Lei 7.014/96, a seu ver, mostra-se inconstitucional, ante a inexistência de hipótese de fato gerador sem expressa autorização da LC (Lei Complementar) 87/96.

Protesta pela produção de provas, fornece endereço para correspondências processuais e conclui pleiteando o acolhimento das razões defensivas.

Na informação fiscal, de fls. 124 a 137, a autuante, ao comentar sobre recebimentos com quantidades superiores às previstas (sobras), furtos, perdas, erros administrativos e quebras, assinala que a legislação do imposto impõe ao contribuinte o dever de escriturar com fidelidade a movimentação de mercadorias ocorrida no estabelecimento, o que é necessário ao correto cumprimento da obrigação principal.

Adicionalmente, sabe-se que é dever do sujeito passivo efetuar a contagem física das mercadorias existentes no último dia de cada exercício e informá-la, item a item, no livro Registro de Inventário. Se for detectada alguma diferença por perda, roubo ou deterioração, o art. 312, IV do RICMS/12 – entre outros -, diz como proceder (emitir nota fiscal de saída com CFOP próprio e estornar o crédito).

De igual forma, todas as entradas e saídas de mercadorias devem ser fielmente escrituradas nos livros próprios, não sendo concebível que tais informações não mereçam fé ou não espelhem a realidade dos fatos.

Em referência à planilha com códigos de mercadorias que a auditoria especializada contratada identificou como tendo estoques finais correspondentes a zero, o que já estava consignado no livro Registro de Inventário, enquanto o Fisco considerou quantidades negativas, concorda com o que foi dito e informa que as omissões de entrada deixaram de existir, passando a exigir a omissão de saídas. Tal fato também modificou os valores das infrações 02/03, consoante os demonstrativos de fls. 149 a 154.

No final da fl. 128 e no item 01 de fl. 137 ressalta ter considerado o percentual de perdas de 0,62% do comércio varejista de lojas de departamento, previsto no art. 3º, § 1º, X da Portaria 445/98, conforme a redação dada pela Portaria 001/2020.

Quanto ao tema agrupamento, afirma que o contribuinte foi intimado para efetuar ajustes na EFD (Escrituração Fiscal Digital) em fevereiro de 2020 e teve até outubro do mesmo ano para fazê-lo, em razão das prorrogações de prazos para cumprimento de intimações, mas nada fez.

Conforme a planilha de fls. 149/150, a infração 01 teve o seu montante alterado, de R\$758.065,98 para R\$679.389,58.

De acordo com o demonstrativo de fls. 151/152, a infração 02 foi modificada, de R\$10.955,90 para R\$466,70.

Já a terceira e última imputação, na revisão de fls. 153/154, restou com o seu valor diminuído, de R\$6.537,27 para R\$173,65.

## VOTO

Todos os elementos necessários para a elucidação dos fatos estão contidos nos autos. Indefiro o pedido de realização de diligência, com fulcro no art. 147, I, “a” do RPAF/99.

Relativamente à infração 03, o contribuinte sustentou ser impossível a exigência antecipada do imposto e inconstitucional a alteração do fato gerador. O disposto no art. 23, II da Lei 7.014/96, a seu ver, mostra-se em violação à CF/88, ante a inexistência de hipótese de fato gerador sem expressa autorização da LC (Lei Complementar) 87/96.

Primeiramente, não compete a este órgão exercer controle de constitucionalidade ou negar eficácia a norma emanada de autoridade superior, a teor do art. 167, I e III do RPAF/99.

Em segundo lugar, de acordo com o art. 10, I, “b” da Portaria 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento 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 do citado artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96).

No tocante à infração 02, conforme determina o art. 10, I, “a” da Portaria 445/98, no caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento 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): (i) - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96; (ii) - 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”).

Com relação à infração 01, o contribuinte aduziu que é impossível exigir ICMS na entrada de mercadoria omitida quanto constatada no levantamento a saída tributada do bem, situação que teria sido ratificada pela própria autoridade fiscalizadora:

*“Ao identificar um excesso de saídas documentadas sem as correspondentes entradas, presumiu a Fiscalização que a ora impugnante teria adquirido mercadorias sem o respectivo retrato fiscal, com posterior saída tributada (óbvio, em razão do alegado excesso de saídas)”.*

Mesmo que se admitisse que adquiriu sem nota, ao realizar a venda da mercadoria com o documento fiscal, recolheu o imposto integralmente na saída, não havendo que se falar em exigência de imposto no caso concreto. Inexistente qualquer prejuízo ao Erário.

Ocorre que não se trata das mesmas mercadorias. As omissões de entrada foram apuradas para umas e as diferenças de saídas para outras, pelo que não assiste razão ao defendantem em tais argumentações.

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; (ii) o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que 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 (art. 13 da Portaria 445/98).

Relativamente aos supostos recebimentos com quantidades superiores às previstas (sobras), furtos, perdas, erros administrativos e quebras, com efeito, a legislação do imposto impõe ao contribuinte o dever de escrutar com fidelidade a movimentação de mercadorias ocorridas no estabelecimento, o que é necessário ao correto cumprimento da obrigação principal.

Também é dever do sujeito passivo efetuar a contagem física das mercadorias existentes no último dia de cada exercício e informá-la, item a item, no livro Registro de Inventário. Se for detectada alguma diferença por perda, roubo ou deterioração, o art. 312, IV do RICMS/12 – entre outros -, diz como proceder (emitir nota fiscal de saída com CFOP próprio e estornar o crédito).

De igual forma, todas as entradas e saídas de mercadorias devem ser fielmente escrutaradas nos livros próprios, não sendo concebível que tais informações não mereçam fé ou não espelhem a realidade dos fatos.

De todo modo, no que diz respeito à planilha apresentada pelo autuado com códigos de mercadorias que a auditoria especializada contratada identificou como tendo estoques finais

correspondentes a zero, o que já estava consignado no livro Registro de Inventário, enquanto o Fisco considerou quantidades negativas, a auditora concordou com o que foi dito e informou que as omissões de entrada deixaram de existir, passando a exigir a omissão de saídas.

Tal fato também modificou os valores das infrações 02/03, consoante os demonstrativos de fls. 149 a 154.

No final da fl. 128 e no item 01 de fl. 137, a autoridade fiscal ressaltou ter considerado o percentual de perdas de 0,62% do comércio varejista de lojas de departamento, previsto no art. 3º, § 1º, X da Portaria 445/98, conforme a redação dada pela Portaria 001/2020.

Quanto ao tema agrupamento, embora não tenha sido o centro das alegações defensivas, restou dito pela autuante que o contribuinte foi intimado para efetuar ajustes na EFD (Escrituração Fiscal Digital) em fevereiro de 2020 e teve até outubro do mesmo ano para fazê-lo, em razão das prorrogações de prazos para cumprimento de intimações, mas nada fez.

Acolho a planilha de fls. 149/150, elaborada pelo Fisco, de modo que a infração 01 tenha o seu montante alterado, de R\$758.065,98 para R\$679.389,58.

Acato o demonstrativo de fls. 151/152, elaborado pela auditora, de maneira que a infração 02 seja modificada, de R\$ 10.955,90 para R\$466,70.

Aceito a revisão de fls. 153/154, efetuada pela Fiscalização, de forma que a infração 03 tenha o seu valor diminuído, de R\$6.537,27 para R\$173,65.

Infrações 01 a 03 parcialmente elididas.

Quanto ao endereço para correspondências processuais, nada impede a utilização daquele fornecido pelo sujeito passivo, sendo inclusive recomendável que assim se faça, tendo em vista as prescrições do art. 272, § 5º do CPC (Código de Processo Civil), de aplicação subsidiária no Processo Administrativo Fiscal.

*“§ 5º Constando dos autos pedido expresso para que as comunicações dos atos processuais sejam feitas em nome dos advogados indicados, o seu desatendimento implicará nulidade”.*

Entretanto, nenhuma irregularidade advirá na esfera administrativa, desde que observados os ditames dos artigos 108 a 110 do RPAF/1999.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279465.0001/19-6**, lavrado contra **UNIÃO DE LOJAS LEADER S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$680.029,93** acrescido das multas de 100% sobre R\$679.856,28 e de 60% sobre R\$173,65, previstas no art. 42, II, “d” e III da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda Estadual, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de junho de 2021

PAULO DANILO REIS LOPES - PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR

