

PROCESSO - A. I. Nº 299130.3002/16-8
RECORRENTE - PRODULABOR COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA. - EPP
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0216-03/18
ORIGEM - DAT METRO/INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11/05/2022

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.JF Nº 0074-11/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Exigência do imposto 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. **Infração mantida. b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. i) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; ii) OPERAÇÕES SIUBSEQUENTES.** 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-se-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. **Infrações caracterizadas. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA.** Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. **Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto da relatora. Decisão não unânime.**

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 06/09/2016, o qual refere-se à exigência de R\$296.871,92 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 100%, em decorrência de 05 (cinco) irregularidades, sendo objeto de análise as 04 (quatro) infrações seguintes:

Infração 01 – 04.05.04: *Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, em exercícios fechados (2011 e 2012). Valor do débito: R\$33.252,98. 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, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado*

mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2011 e 2012). Valor do débito: R\$98.954,37. Multa de 100%.

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 mercadorias de terceiro desacompanhadas 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 (2011 e 2012). Valor do débito: R\$33.567,40. Multa de 60%.*

Infração 04 – 07.01.03: *Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a dezembro de 2011. Valor do débito: R\$129.922,75.*

Após a devida instrução, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu:

VOTO

O autuado iniciou suas alegações afirmando que os autuantes, fundamentam as infrações nas inconsistências da escrituração fiscal digital constante dos arquivos magnéticos fornecidos pela empresa, no prazo de 05 (cinco) dias constante da intimação recebida. Disse que só efetuou a aludida entrega dos arquivos magnéticos com inconsistências/incorrecção de dados, porque de um lado estava sob a ameaça referida na intimação, de sofrer multa de 5% sobre o valor de suas operações de entrada ou saída, e de outro lado, por se encontrar sob o amparo do §4º do artigo 247 do RICMS-BA/2012.

Apresentou o entendimento de que não foi observada, no procedimento fiscal realizado, a regra estabelecida no dispositivo da legislação tributária, relativamente à concessão do prazo de trinta dias para correção dos arquivos magnéticos, bem como não foi fornecida listagem diagnóstico indicativa das irregularidades. Afirmou que é nula a exigência fiscal decorrente da intimação realizada sem o requisito estabelecido na legislação, tendo sido efetuado o lançamento em desacordo com as normas que regem a matéria.

De acordo com os esclarecimentos prestados pelos autuantes, o levantamento fiscal não foi realizado com EFD, e sim com arquivos do SINTEGRA, comparando-os com os livros de Registros do ICMS fornecidos pelo contribuinte, tendo em vista que no período auditado (2011 e 2012) ele não estava obrigado à entrega de EFD e não fazia este tipo de escrituração. O autuado só passou fazer a sua EFD em 2014.

Informaram que foi concedido o prazo aplicável ao caso, de falta de remessa dos arquivos magnéticos de 05 (cinco) dias úteis, conforme está estabelecido no artigo 261 do RICMS e na Cláusula vigésima sétima do Convênio ICMS 57/95, como registrado na Intimação Fiscal entregue ao contribuinte e recebida pelo mesmo em 05/04/2016 (doc. de fl.10), e a ação fiscal só foi iniciada em 01/07/2016. Na referida intimação, consta a solicitação para o contribuinte apresentar os registros 54 e 75 dos meses de maio, junho, julho e agosto de 2011, abril, setembro e dezembro de 2012 etc., todos que não foram encaminhados, conforme a “Relação de Arquivos Recepcionados” do SINTEGRA (fls. 12 a 16).

Conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo”.

No presente caso, não foi constatada a incorreção alegada pelo defendente, haja vista que foi efetuada intimação para apresentação de arquivos magnéticos constando os registros 54 e 75, e tal solicitação teve como fundamento os arts. 261 do RICMS-BA/2012 e CONVÊNIO ICMS 57/95, abaixo reproduzidos.

RICMS: Art. 261. Sempre que for intimado, o contribuinte fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético de que trata esta seção, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos.

CONVÊNIO ICMS 57/95

Cláusula vigésima sétima: O contribuinte fornecerá ao Fisco, quando exigido, os documentos e arquivo magnético de que trata este Convênio, no prazo de cinco (5) dias úteis contados da data da exigência, sem prejuízo do acesso imediato às instalações, equipamentos e informações em meios magnéticos.

O autuado também apresentou questionamentos em relação ao enquadramento legal, apresentando o entendimento de que o autuante não citou corretamente os dispositivos afrontados, nem tampouco descreveu adequadamente os fatos. Conclui que não há segurança na infração imputada.

Entendo que os dispositivos da Lei 7.014/96, citados, guardam relação com o imposto apurado pelos autuantes, conforme análise efetuada em relação ao mérito da autuação. Quanto ao Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, observo que até março de 2012 esteve em vigor o Regulamento aprovado pelo Decreto 6.284/97. A partir

de abril de 2012 entrou em vigor o RICMS/2012, Decreto nº 13.780, de 16/03/2012, publicado no Diário Oficial do Estado de 17 e 18/03/2012. Portanto, quanto à alegação de que houve equívoco no enquadramento legal das infrações, observo que não implica nulidade da autuação provável erro de indicação de dispositivo regulamentar, tendo em vista que, pela descrição dos fatos ficou evidente o enquadramento legal, de acordo com o art. 19 do RPAF-BA/99.

Rejeito a preliminar de nulidade, haja vista que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. Constatado que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, as infrações 01, 02 e 03 tratam da falta de recolhimento do ICMS, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2011 e 2012),

Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. O mencionado levantamento tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista exigindo-se o imposto correspondente a cada exercício fiscalizado.

O autuado alegou que em relação às mencionadas infrações 01, 02 e 03, no levantamento quantitativo de entrada de mercadorias, baseado nos arquivos magnéticos, não foram consideradas diversas notas fiscais de entrada, que são justamente as que aparecem em seus demonstrativos de estoque, sob o título de “omissão de entradas”. Ressaltou que antes de elaborar o demonstrativo de estoque, se fosse solicitado correção dos arquivos magnéticos ou a apresentação da escrita fiscal ou até mesmo as notas fiscais de entrada, ocasionando a suposta omissão de entrada, não teriam imputado as mencionadas infrações 01, 02 e 03.

Em atendimento à diligência fiscal encaminhada por esta Junta de Julgamento Fiscal, os autuantes esclareceram que as notas fiscais citadas pelo defendente não estão no levantamento quantitativo porque o contribuinte não lançou na escrituração e que este fato caracteriza como omissão de entradas de mercadorias.

Ratificam que os livros fiscais fornecidos pelo defendente foram cotejados com os arquivos magnéticos e não apresentam incorreções. Que todas as NFes registradas foram devidamente consideradas no levantamento quantitativo de estoque, conforme demonstrativos anexados aos autos (fls.26 a 148). O que não foi considerado é porque foi efetivamente omitido dos lançamentos. O levantamento quantitativo realizado evidenciou a omissão de entrada de mercadorias fruto provável de aquisição de produtos sem a escrituração fiscal. Entendem que, juntar estas notas aos autos só reforçam a constatação de que houve entrada da mercadoria sem o devido lançamento na escrita fiscal.

Observo que em relação às operações com mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, devem ser observadas as alterações da legislação no curso do tempo, especialmente as regras consubstanciadas em Convênios ou Protocolos, bem como, no RICMS/BA, para fins de atribuição da chamada responsabilidade pelo recolhimento do tributo.

Constatado-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, conseqüentemente, sem pagamento do imposto, conforme prevê § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96; e art. 7º, inciso II da Portaria 445/98.

No entendimento do autuado, a apresentação das notas fiscais de entradas seria suficiente para comprovar a omissão de entradas apurada no levantamento quantitativo, mesmo que os mencionados documentos fiscais não fossem escriturados. Entretanto, a falta do registro de entradas de mercadorias já indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, ou seja, é objeto de exigência do imposto por presunção de omissão de saídas. A omissão de entradas apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, bem como a falta de escrituração de notas fiscais de entradas, implicam presunção legal de que foram realizadas operações de saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais e sem pagamento do imposto.

Acato as conclusões apresentadas na informação fiscal e concluo pela subsistência das infrações 01 a 03, salientando que as infrações apuradas estão conforme discriminação a seguir:

- *Constatado-se omissão de entradas de mercadorias tributáveis, neste caso, a exigência do pagamento do imposto foi 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, conforme prevê § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96; RICMS/97, art. 2º, § 3º; e art. 7º, inciso II da Portaria 445/98.

- *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, conforme art. 15, inciso I, alínea "a", Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V (infração 02).*
- *É devido também, o imposto 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 e as mercadorias ainda encontravam-se em estoque, conforme art. 10, inciso I, alínea "b", Portaria 445/98 (Infração 03).*

Infração 04: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a dezembro de 2011.

Na informação fiscal, os autuantes contestaram a alegação defensiva de que ocorrera duplicidade em relação a imputação deste item com a infração 03. Esclarecem que a infração nº 03 é decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Ao passo que a infração nº 04 se refere a multa percentual em virtude do imposto que deveria ter sido pago por antecipação tributária da aquisição de mercadorias devidamente registradas na escrita fiscal, e inclusive com saída posterior tributada normalmente. Neste caso, não se trata de exigência do imposto em relação às notas fiscais não registradas.

Como se trata de multa sobre entrada de mercadorias efetuada com o respectivo documento fiscal, inexistindo comprovação de que o ICMS relativo à antecipação tributária foi pago na entrada da mercadoria no território deste Estado, ou até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada no estabelecimento, a depender, se o contribuinte estava ou não credenciado, mas a saída foi tributada normalmente, por isso, é devido o pagamento da multa exigida.

A penalidade é prevista na alínea "d" do inciso II do art. 42 da Lei 7.014/96. Neste caso, a legislação prevê a exigência de multa, haja vista que constitui infração relativa ao ICMS a inobservância de qualquer disposição contida na legislação deste tributo e a responsabilidade pelo cometimento de infração não depende da intenção do agente, bem como, da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.

Concluo pela subsistência desta infração, considerando que a aplicação da penalidade é prevista na Lei 7.014/96, conforme já mencionado, e sendo a atividade de lançamento vinculada e obrigatória, a autoridade administrativa dela incumbida não tem a faculdade de exercitá-la, ou não, a seu critério, independente de qualquer outro elemento, inclusive a apreciação da existência ou não de dolo, simulação ou má-fé.

Quanto à infração 05, de acordo com as razões defensivas, o autuado reconhece como devida a multa aplicada, e informou que já efetuou a quitação da mesma. Dessa forma considero procedente esta infração, por inexistência de controvérsias.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Irresignado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário objetivando a reapreciação da decisão de piso, com base nos seguintes argumentos:

Inicialmente, requer seja declarada a nulidade da ação fiscal, pois somente em setembro de 2016 é que o Estado da Bahia resolveu constituir suposto crédito tributário relativo ao período de 01 de janeiro a setembro de 2011, deixando de observar que decaiu o direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, como reiteradamente vem decidindo o CONSEF. Cita decisões do Conselho neste sentido.

Alega, também, que houve cerceamento de defesa. Diz que a 3ª JJF, estranhamente, acatou a desobediência do autuante em não elaborar o demonstrativo de estoque solicitado na diligência fiscal e decidiu cercear o direito de defesa da autuada não lhe permitindo incluir no levantamento fiscal as notas fiscais de entrada.

Assim, entende que a 3ª Junta de Julgamento Fiscal culminou por cercear o direito de defesa do contribuinte, uma vez que deixou de apreciar especificamente as alegações contidas na impugnação apresentada pela defesa ao citar a ressalva prevista no parágrafo 1º, inciso VII do artigo 287 do RICMS/BA, o que torna o julgado e conseqüentemente a autuação nula. Cita decisões do Conselho.

Quanto ao descumprimento de obrigação acessória, alega que era necessário que o autuante verificasse, na escrita contábil do estabelecimento autuado, através do seu livro Diário, se as notas fiscais que compuseram o levantamento da autuação se encontravam lá registradas. Cita decisões do Conselho e, por fim, requer o acatamento das preliminares para tornar NULA a exigência fiscal e, se assim não entender, no mérito, decida pela sua IMPROCEDÊNCIA.

Em sessão realizada em 23/04/2020, considerando os pontos levantados na discussão do processo, a 1ª CJF decidiu converter o feito em diligência à INFAZ DE ORIGEM para que o autuante:

1. Intime o contribuinte, para que este, no prazo de 10 (dez) dias, apresente o cotejamento entre as notas fiscais e o referido comprovante de pagamento das operações que alega estarem registradas na escrituração contábil, relacionando o número da nota fiscal com a página do lançamento feito para viabilizar a revisão fiscal;
2. Ademais, tendo em vista que a Portaria nº 445/98 (levantamento quantitativo de estoques) sofreu nova alteração, no dia 03/01/2020, através da Portaria nº 001/2020, a qual alterou a redação do § 1º, do art. 3º do diploma normativo citado, passando, a redação atual, a prever que **deverão ser considerados nos levantamentos quantitativos, a título de perda, roubo ou extravio**, para efeito de apuração de omissões de saídas, os quantitativos em relação a cada item de mercadoria resultantes da aplicação dos percentuais lá indicados, sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período, solicita-se o refazimento do demonstrativo de débito, reduzindo as diferenças encontradas, nos montantes equivalentes aos percentuais indicados na Portaria nº 445/98, § 1º, sobre o somatório do estoque inicial mais as entradas no período, relativamente a cada espécie de mercadoria inventariada.

Assim, o contribuinte apresentou notas fiscais de entradas relativas ao mês de novembro de 2011, notas fiscais relativas aos meses de dezembro de 2011 e janeiro de 2012 e respectivos lançamentos nos livros de Entradas e comprovantes de pagamentos dos DAES (fls. 836/872).

Em informação fiscal prestada, o autuante se manifestou alegando que o contribuinte busca meramente procrastinar, uma vez que a documentação acostada não elide a acusação fiscal. Salaria que o Auto de Infração não está tratando das notas fiscais não lançadas ou não contabilizadas, mas sim de operações de entradas que o contribuinte não realizou, cujas quantidades dos respectivos itens somadas com o seu estoque inicial, registrado em seu livro de Registro Inventário e deduzida das quantidades vendidas, apuradas por meio de notas fiscais de saídas, resultando em quantidades superiores às registradas no inventário final informado pelo contribuinte no livro Registro de Inventário.

Assim, não há como o contribuinte elidir a infração tentando apresentar qualquer escrita contábil com registro de notas fiscais, pois não é falta de lançamento de notas fiscais, não se tratando de obrigação acessória, nem de falta de lançamento contábil, e sim de diferença entre os saldos quantitativos de estoque final da empresa, registrado em seus livros fiscais de Inventário e os saldos apurados em levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Quanto aos DAES apresentados, analisa um a um e demonstra que estes não têm qualquer relação com as operações autuadas.

Quanto a aplicação da alteração da Portaria 445/98 sobre a aplicação de percentual de redução considerando as perdas e roubo, informa o autuante que não cabe a aplicação nas infrações, tendo em vista que estas dizem respeito a omissão de entrada com presunção de omissão de saída.

Em resposta, o contribuinte se insurge contra a manifestação da autuação, alegando decadência de parte do Auto de Infração e afirmando que as notas fiscais suprem as omissões de entrada presumidas pelos autuantes e afirma que a acusação fiscal carece de elementos que lhe concedam a segurança necessária à sustentação da exigência, tendo em vista a prova da improcedência.

O autuante, em resposta, reforça que o contribuinte não apresentou nenhuma prova capaz de modificar as omissões constatadas e comprovadas por meio de documentos, mantendo

integralmente as infrações.

VOTO (Vencido quanto à redução da multa)

O Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de 05 infrações, tendo o contribuinte se insurgido contra 04 delas, apresentadas no relatório acima.

Inicialmente, o contribuinte traz como preliminar de nulidade do Auto de Infração a decadência de parte dos períodos autuados em 2011 e o cerceamento do direito de defesa, por entender que o autuante não permitiu que o contribuinte incluísse no levantamento fiscal as notas fiscais de entrada.

As razões preliminares não devem prosperar. Primeiro, por se tratar de levantamento quantitativo de estoque realizado em estoque fechado, deve-se considerar a data do último dia do exercício do ano, motivo pelo qual não há períodos decaídos, como trouxe a recorrente. Segundo, não houve cerceamento de defesa. A questão de negativa trazida pelo contribuinte foi motivo, inclusive, de nova conversão do feito em diligência por esta Câmara de Julgamento Fiscal ao autuante, para que este analisasse as notas fiscais de entrada e seus respectivos pagamentos.

Da análise do quanto apresentado, o autuante foi incisivo ao explicar que *“o auto de infração trata-se de cobrança de ICMS que deixou de ser recolhido, relativo a operações de entradas de mercadorias não declaradas, constatado e comprovado mediante o cotejo do estoque inicial, somado às quantidades entradas, deduzidas as quantidades de saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento”*, salientando que *“não tratamos aqui de notas fiscais A ou B não lançadas ou não contabilizadas, e sim de operações de entradas que o contribuinte realizou, cujas quantidades dos respectivos itens somadas com o seu estoque inicial, registrado em seu Livro de Registro de Inventário, e deduzida das quantidades vendidas, apuradas por meio de notas fiscais de saídas, resultam em quantidades superiores às registradas no inventário final informado pelo contribuinte no Livro Registro de Inventário”*.

Assim, assevera o autuante que não se está discutindo a falta de lançamento de notas fiscais, e que nunca se tratou de descumprimento de obrigação acessória nem de falta de lançamento contábil, mas sim de diferença entre os saldos quantitativos de estoque final da empresa, registrado em seus Livros Fiscais de Inventário.

Assim, as notas fiscais de entrada apresentadas não elidem a acusação fiscal e os DAES anexados não possuem relação com as operações cobradas no Auto de Infração, como consta a análise feita às fls. 879/880.

O contribuinte se insurgiu contra o trabalho realizado, trazendo alegações genéricas sobre a presunção do art. 4º, §4º do RICMS/12 e citando julgados deste CONSEF que não são aplicáveis ao caso em apreço, sem confrontar efetivamente o trabalho técnico realizado.

Ou seja, não há que se falar em cerceamento de defesa no presente auto.

Nulidades afastadas.

Ressalte-se que foi requerido na diligência, equivocadamente, a aplicação do disposto no art. 3º, §1º da Portaria nº 448/98, uma vez que esta deve ser aplicada em omissões de saída, sendo que o Auto de Infração se trata de omissão de entradas com presunção de omissão de saídas, não sendo aplicável nestes casos os percentuais de perdas e roubos estipulados no dispositivo citado.

No mérito, diante do quanto exposto acima, observa-se que a documentação e as questões aventadas pela recorrente não possuem o condão de elidir a acusação fiscal, sendo irretocável a decisão de piso.

No caso em apreço, 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, conforme prevê § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, concluindo-se que houve omissão de entradas de mercadorias tributáveis.

A infração 04 diz respeito a multa sobre entrada de mercadorias efetuada com o respectivo documento fiscal, mas com saída tributada normalmente, possuindo previsão legal na alínea “d” do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Todavia, à época da lavratura do Auto de Infração existia a possibilidade deste conselho em apreciar a redução das multas de caráter acessório aplicadas, conforme preceituavam os art. 42, §7º da Lei nº 7.014/96 e art. 158 do RPAF, revogados em 13/12/2019, desde que a penalidade cometida não tivesse ensejado em prejuízo ao Erário e não tivesse agido o contribuinte com dolo, fraude ou simulação.

Assim, diante do fato de que vigiam tais dispositivos, de que não houve prejuízo aos cofres públicos, já que houve o recolhimento dos valores nas saídas realizadas normalmente e não tendo sido comprovado o dolo, fraude ou simulação por parte do contribuinte, entendo, de ofício, pela redução da infração 04 em 50%, passando a valorar em R\$64.961,37.

Deste modo, por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, e aplico, de ofício, a redução da multa acessória da infração 04, nos moldes acima elencados, devendo ser homologados os valores recolhidos pelo contribuinte.

VOTO DISCORDANTE (Quanto à decadência)

Com o devido respeito, divirjo quanto à decadência arguida nos autos.

Não pode o tipo de infração e nem a técnica de fiscalização definir, alterar ou qualificar a forma de contagem ou próprio o prazo decadencial, que possui natureza de norma geral de direito tributário e, portanto, se sujeita à reserva de lei complementar, assim como o lançamento, nos termos do art. 146, III, “b” da Constituição Federal de 1988.

O lançamento realizado com base em levantamento quantitativo de estoques em nada modifica a contagem do prazo decadencial. Já não se encontra mais em vigor o art. 107-A do Código Tributário do Estado da Bahia, acertadamente revogado pela Lei nº 13.199/2014, e o § 2º do art. 39 do RPAF, que sequer corresponde a lei em sentido estrito, não tem a capacidade de protrair o marco inicial da decadência, pois, é matéria de competência exclusiva de lei complementar, conforme art. 146, III, “b” da CF/88. Do mesmo modo, o fato gerador dos tributos também é matéria reservada (art. 146, III, “a” da CF/88), não podendo ser modificado pela técnica de fiscalização adotada pelo Estado da Bahia para as hipóteses de omissão de entrada e/ou saída.

O “Levantamento Quantitativo Por Espécie” é técnica de auditoria contábil aplicada pela fiscalização tributária para subsidiar a presunção legal de omissão de receitas. Valendo-se dos registros de estoque inicial, entradas, produção, saídas e estoque final presentes no inventário, possibilita encontrar eventuais diferenças positivas e negativas que permitem presumir a existência de omissões de entrada e/ou saída. Originalmente, encontra-se previsto no art. 41 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 41. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie das quantidades de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica.

§ 1º Para os fins deste artigo, apurar-se-á a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos em estoque no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de Inventário.

§ 2º Considera-se receita omitida, nesse caso, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidades de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelas respectivos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pela levantamento.

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda.

Sua regulamentação pode ser verificada no atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018) que mantém disposições similares às encontradas no anterior (art. 286 do Decreto Federal nº 3.000/99), conforme dispositivo abaixo:

Art. 298. A omissão de receita poderá, também, ser determinada a partir de levantamento por espécie de quantidade de matérias-primas e produtos intermediários utilizados no processo produtivo da pessoa jurídica (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, caput).

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, será apurada a diferença, positiva ou negativa, entre a soma das quantidades de produtos no início do período com a quantidade de produtos fabricados com as matérias-primas e os produtos intermediários utilizados e a soma das quantidades de produtos cuja venda houver sido registrada na escrituração contábil da empresa com as quantidades em estoque, no final do período de apuração, constantes do livro de inventário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 1º).

§ 2º Considera-se receita omitida, na hipótese prevista no caput, o valor resultante da multiplicação das diferenças de quantidade de produtos ou de matérias-primas e produtos intermediários pelos preços médios de venda ou de compra, conforme o caso, em cada período de apuração abrangido pelo levantamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 2º).

§ 3º Os critérios de apuração de receita omitida de que trata este artigo aplicam-se, também, às empresas comerciais, relativamente às mercadorias adquiridas para revenda (Lei nº 9.430, de 1996, art. 41, § 3º).

Disposições semelhantes também são verificadas na maioria das legislações estaduais e regulamentos do ICMS, com a denominação “auditoria de estoque” ou “levantamento quantitativo de estoque”. A Lei Nº 7.014/96 menciona expressamente a possibilidade de apuração de omissão de entrada e saídas por meio desta técnica nos arts. 23-A, inciso II e 23-B, *caput*, respectivamente. Todavia, a possibilidade de sua utilização não pode ser interpretada como uma obrigação, muito menos possui a capacidade de alterar o fato gerador do tributo ou o momento da sua ocorrência, que também não corresponde à omissão.

A omissão de receitas (de entradas e/ou saídas) é uma situação jurídica posterior à ocorrência do fato gerador do tributo a qual, quando identificada, possibilita à fiscalização lançar de ofício o crédito, contudo, não se confunde com o evento que marca o surgimento da obrigação tributária, ou seja, a omissão de receitas não corresponde à hipótese de incidência, essa sim considerada fato apto a resultar no nascimento de uma obrigação e, conseqüentemente, apta a desencadear o prazo decadencial.

Assim, quando o legislador estadual ou a administração tributária opta pela adoção de determinada prática como técnica de fiscalização tem evidente conhecimento de que esta escolha não afetará o momento em que o fato gerador ocorreu ou muito menos o prazo decadencial, sob pena de condicionar a própria eficácia das normas gerais de direito tributário estabelecidas no Código Tributário Nacional à técnica de fiscalização escolhida pelo aplicador da norma, o que não é razoável, principalmente quando se sabe que a declaração que desencadeia o prazo decadencial não se confunde com a escrituração do inventário, ao final do exercício.

Até se poderia sustentar que esta hipótese limita, de certo modo, o tempo que a administração dispõe para realizar o lançamento de ofício. Entretanto, esta percepção somente é válida se considerarmos que a fiscalização somente poderia ocorrer no limite do prazo que tem disponível (5 anos) o que, ainda que fosse verdade, não é o mais adequado. Ademais, também só tomariam ares de validade esta defesa se o levantamento quantitativo por exercício fechado fosse a única técnica cabível para apuração de omissões, o que não me parece a hipótese. Pelo contrário, a Portaria nº 445/98 do Secretário da Fazenda do Estado da Bahia, que tem como objetivo a orientação sobre o alcance dos procedimentos pertinentes ao levantamento quantitativo de estoques, indica a possibilidade de se efetuar o trabalho por exercício aberto.

Ainda não se deve confundir a situação aqui em discussão com a hipótese de ocorrência de um “fato complexo” como classificou, pioneiramente, AMILCAR DE ARAÚJO FALCÃO (*Fato gerador da obrigação tributária*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, pp. 70-74) e que decorreria do disposto no art. 105 c.c. art. 116, inciso I do CTN.

É equivocado falar em “fato gerador pendente”, pois é a situação jurídica tributária que se encontra com uma pendência, podendo se tratar de um negócio jurídico condicional, por exemplo, sendo o fato gerador um *evento instantâneo*, no direito tributário brasileiro, como ensina EDVALDO BRITO (*Direito tributário e constituição: estudos e pareceres*. São Paulo: Atlas, 2016, pp. 111-113).

O equívoco também não passou ileso da análise de PAULO DE BARROS CARVALHO (*Curso de direito tributário*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.p. 278-283), que formula contundente crítica à introdução equivocada de institutos alienígenas ao direito tributário brasileiro sem respeitar as peculiaridades do ordenamento jurídico nacional, além de chamar a atenção para a necessidade de dissociar os elementos políticos que podem contaminar o processo legislativo com atecnia na redação das normas que regem os contornos jurídicos próprios dos institutos que se pretendia regular, ou seja, aponta erro do legislador ao mencionar “fato gerador” quando a norma não se aplica, por dedução lógica, a regulá-los.

Observe-se, por exemplo, que o imposto de renda das pessoas físicas, tributo ao qual normalmente é atribuído o “fato gerador complexo” tem, na verdade, período próprio para a sua apuração e lançamento, dado que sua sistemática contempla uma série de eventos que podem demandar complementação e/ou restituição quando do ajuste realizado na entrega da declaração (art. 7º da Lei nº 9.250/95).

No entanto, é devido mensalmente, à medida que os rendimentos e ganhos de capital são percebidos (art. 2º da Lei nº 7.713/88), ou seja, não é seu fato gerador que é “anual”, a sua apuração é que observa esta periodicidade, não havendo dúvidas que basta a ocorrência de um evento em que surja aquisição de disponibilidade financeira para que se considere realizada a sua hipótese de incidência. Em outras palavras, dentro do período de apuração podem ocorrer um ou diversos fatos geradores do tributo, não se caracterizando com um fato “pendente” ou “complexivo”.

É verdade que o Código Tributário nacional contém exceção à hipótese, admitindo a **fixação por lei** da data na qual o fato gerador se considera ocorrido (art. 144, § 2º do CTN). Contudo, nem mesmo em relação ao imposto de renda é possível afirmar a sua aplicabilidade, diante da falta de uma previsão expressa na legislação vigente.

Neste sentido, é oportuno destacar a elucidativa ementa da recentíssima Solução de Consulta Interna COSIT nº 6, de 30 de agosto de 2021, expedida pela Subsecretaria de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil, “[...] *com o objetivo dirimir dúvida quanto ao aspecto temporal de incidência do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), ou seja, quando ocorre o fato gerador do imposto e faz surgir a obrigação tributária decorrente [...]*”:

Origem SUBSECRETARIA DE FISCALIZAÇÃO (SUFIS)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF. FATO GERADOR. ASPECTO TEMPORAL DE INCIDÊNCIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal do IRPF surge com a ocorrência do fato gerador, que é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. As hipóteses de omissão de receitas com comprovação por via indireta, que são aquelas expressamente dispostas na legislação de regência, não modificam ou ampliam o fato gerador do tributo, que permanece inalterado, e possibilitam a imposição da exação quando o contribuinte, embora intimado, não apresenta as informações e os documentos solicitados no processo de lançamento de ofício ou os apresenta de maneira insatisfatória ou inexistente.

Tanto no lançamento espontâneo como no lançamento de ofício, a incidência do IRPF, em relação à percepção de rendimentos, rendas e ganhos diversos, se configura à medida que os rendimentos e os ganhos de capital forem percebidos. Ou seja, os rendimentos são passíveis de tributação no mês em que forem recebidos, considerado como tal aquele da entrega de recursos pela fonte pagadora, inclusive por meio de depósito em instituição financeira em favor do beneficiário.

Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF), art. 153, inciso III; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (CTN), art. 43; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 2º; Lei nº 8.021, de 12 de abril de 1990, art. 6º, § 1º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 3º, parágrafo único; Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 42; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 2º, 33, 34, parágrafo único, 47, inciso XIII, e 908 a 913.

Do mesmo modo é o caso do ICMS, cuja legislação específica prevê período de apuração e de recolhimento próprios, e que não se confundem com aquele adotado pela técnica de fiscalização escolhida para apurar eventuais omissões da recorrente e que tampouco podem ser equiparados ao seu “fato gerador”, já que a legislação baiana não possui esta previsão expressa em *lei em sentido estrito*. O art. 4 da Lei nº 7.014/96 não contém disposição neste sentido.

O Livro de Registro de Inventário, especificamente, segundo §§ 6º e 7º, do art. 76 do Convênio SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970, deve ter a escrituração efetivada dentro de sessenta dias contados da data do balanço patrimonial ao qual as pessoas jurídicas estão obrigadas, por força da legislação do imposto de renda, ou, do último dia do ano civil, para aquelas que não mantêm escrita contábil, dispositivos reproduzidos no âmbito estadual pelo RICMS.

Isso implica dizer que, conforme Regulamento do Imposto de Renda, dependendo do regime de tributação, a escrituração do inventário poderia ocorrer trimestralmente ou anualmente, em se tratando de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real e, anualmente, no caso de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou optantes pelo Simples Nacional. Não há, contudo, qualquer impedimento para que a fiscalização seja realizada logo após esse prazo.

Portanto, a meu ver, considerada a lavratura do Auto de Infração, encontram-se fulminados pela decadência os créditos tributários decorrentes de fatos geradores ocorridos em momento anterior ao quinquênio que antecede a data de notificação do contribuinte. É pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que, uma vez iniciado o prazo de decadência, este não se suspende e nem se interrompe (STJ, EREsp 1.143.534/PR, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 20/03/2013), de maneira que a data em que o contribuinte foi notificado do início de fiscalização não possui interferência no dies a quo decadencial.

Assim, divirjo da Ilma. Relatora, para dar Provimento Parcial ao recurso para reconhecer a decadência de todos os créditos lançados cujo fato gerador ocorreu mais de cinco antes da data de intimação do contribuinte, ou seja, anteriores a setembro de 2011, sendo ainda certo que, não podendo precisar aqueles ocorridos entre esta data e o final do exercício, a improcedência deve abarcar todo o período.

VOTO VENCEDOR (Quanto à redução da multa)

Peço vênia à nobre relatora para apresentar entendimento divergente, especificamente naquilo que se refere à Infração 04, nos termos a seguir.

A conduta infratora referida foi descrita como “*Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativa a mercadorias sujeitas ao regime de substituição Tributária, e devidamente registrada na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, ...*”. Em seu voto, a nobre relatora reduziu a multa lançada em 50%, com base no autorizativo já revogado, antes previsto no art. 158 do RPAF (abaixo reproduzido), ao qual reconheceu ultratividade.

“Art. 158. As multas por descumprimento de obrigações acessórias (grifo acrescido) poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo.”

Como se depreende da leitura do texto regulamentar transcrito, a prerrogativa antes atribuída a este Conselho de Fazenda, contida no art. 158 do RPAF, tinha afetação apenas às **multas por descumprimento de obrigação acessória**, conforme se encontra destacado.

Ora o conceito de obrigação acessória está expresso no art. 113, § 2º do CTN, não havendo espaço hermenêutico para ilações teóricas outras, e guarda relação com as prestações positivas ou negativas às quais está obrigado o contribuinte do imposto, conforme abaixo.

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas (grifos acrescidos), nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
...”*

Dito de outro modo, a obrigação tributária acessória decorre da legislação e consiste em “**obrigações de fazer ou não fazer**”, jamais poderá ter por objeto o **pagamento de tributo**, uma

vez que este instituto se vincula à existência de uma obrigação principal, conforme se lê no § 1º, do art. 113 do CTN, acima reproduzido.

Considerando que a norma tributária descumprida pelo Sujeito Passivo, na Infração 04, descreve uma obrigação de dar quantia certa (pagamento), soa despropositado querer-se subsumir a multa aplicada ao quanto disposto no art. 158 do RPAF, retrocitado.

Assim, por entender que falece competência a esta Corte para reduzir ou cancelar as multas por descumprimento de obrigação principal, divirjo respeitosamente do voto lançado pela relatora, em face do que NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299130.3002/16-8**, lavrado contra **PRODULABOR COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$165.774,75**, acrescido das multas de 60% sobre R\$33.567,40 e 100% sobre R\$132.207,35, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor **R\$131.097,17**, prevista no inciso II, “d” da mesma Lei, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto à decadência) – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Luiz Alberto Amaral Oliveira, Jose Rosivaldo Evangelista Rios, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DISCORDANTE (Quanto à decadência) – Conselheiro: Anderson Ítalo Pereira.

VOTO VENCEDOR (Redução da multa) – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral Oliveira, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Redução da multa) – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Jose Rosivaldo Evangelista Rios e Anderson Ítalo Pereira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de março de 2022.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LAÍS DE CARVALHO SILVA – RELATORA/VOTO VENCIDO
(Quanto à redução da multa)

ANDERSON ÍTALO PEREIRA - VOTO DISCORDANTE
(Quanto à decadência)

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR
(Quanto à redução da multa)

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS