

A. I. Nº - 299430.0027/21-0  
AUTUADO - TECMEDICA HOSPITALAR LTDA.  
AUTUANTE - JORGE LUIS SANTOS COSTA  
ORIGEM - DAT METRO / INFAS ATACADO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 31/05/2022

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0082-04/22-VD**

**EMENTA: ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apuradas 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. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. É devido o imposto por ter adquirido mercadoria de terceiros sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhadas de documento fiscal. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. Nesta situação, é devido o recolhimento do imposto de acordo com os percentuais de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo a título de crédito fiscal, por ter adquirido de terceiros, mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhadas de documento fiscal. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Não acolhidas as arguições de nulidade e de decadência parcial do lançamento. Indeferido o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em tela, teve sua expedição ocorrida em 01/12/2021, visando reclamar crédito tributário no montante de R\$ 916.252,18, mais multas, em decorrência das seguintes acusações:

1 – “*Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Conforme demonstrativos anexos*”. Valor lançado 181.124,27, mais multa de 100% com previsão no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, referente aos exercícios de 2016, 2017 e 2018.

2 – “*Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício fechado. Conforme demonstrativos anexos*”. Valor lançado R\$531.776,55, mais multa de 100% com previsão no art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96, referente aos exercícios de 2016, 2017 e 2018.

3 – “*Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, deduzida a 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. Conforme demonstrativos anexos".* Valor lançado R\$203.351,36, mais multa de 100% com previsão no art. 42, inciso II, alínea "d" da Lei nº 7.014/96, referente aos exercícios de 2016, 2017 e 2018.

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 101 a 124, tecendo considerações preliminares a respeito de intimação exclusiva em nome do advogado indicado, inexistência de custas, tempestividade da peça defensiva, e uma síntese descritiva dos fatos que originaram a lavratura do Auto de Infração, e pugnar pelo provimento integral ou parcial da peça defensiva.

Em seguida, após citar que atua, desde sua constituição no ano de 2003, no ramo comércio varejista de insumos médicos, mencionou que, primando pela objetividade, impende gizar que o Auto de Infração não se sustenta, ante a insegurança na determinação da infração, observando ser claro que poderá arguir a preliminar de nulidade por insegurança na determinação da infração, se constatar que a descrição do fato no lançamento não mantém coerência com os demonstrativos ou documentos anexados pelo autuante e que a descrição do fato no lançamento não mantém coerência com a fundamentação legal da suposta infração.

Reportou-se, em seguida, a decadência do lançamento, mencionando que o Auto de Infração contém elementos do exercício de 2016, cuja ciência se deu apenas em dezembro de 2021, sendo que, no caso dessa infração, a contagem do prazo decadencial de 05 (cinco) anos se dá a partir da ocorrência do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150 do CTN, desta maneira, sustentou que cada mês correspondente a formação de 05 (cinco) anos entre janeiro a dezembro de 2016, estando vitimado pela decadência em dezembro de 2021, afirmando que, desta maneira, todas as planilhas que contenham informativo de 2016 devem ser rejeitadas.

Passou a citar o que considera como "*Contradições no Auto de Infração*", citando que em relação a Infração 01 - 004.005.004, o autuante supostamente "*apurou a falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saída 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 estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado*".

Neste sentido, asseverou que, no entanto, quando houve o enquadramento legal nos Art. 4º, § 4º, inciso IV, e art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96 c/c artigos 6º, 7º e 8º da Portaria 445/98, fundamentando-se a multa no art. 42, II da Lei nº 7.014/96, não há na sua descrição absolutamente nenhuma previsão da suposta conduta descrita, transcrevendo os mencionados dispositivos legais e regulamentares citados, para subsidiar seu argumento.

Citou que através de uma leitura atenta se verifica que não há tipificação de conduta nos artigos enquadrados como infringidos, transcrevendo, a este respeito, o art. 129 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, que indica o que deve conter no Auto de Infração, acrescentando que se percebe que da análise do enquadramento do auto e da leitura dos dispositivos não há relação de nexo de causalidade, portanto, se trata de ato viciado.

Reportou-se à Constituição Federal, que contém a garantia dos cidadãos de que além do exercício ao sagrado direito de defesa e contraditório, tanto na fase administrativa como na judicial, eles não podem ser submetidos a investidas ilegais do Poder Público, (Art. 5º, II, transcrito).

Arrematou que inexistindo justa causa para a lavratura do Auto de Infração sob impugnação, ilegítimo e nulo se apresenta a proposta de lançamento que ora se hostiliza, cuja pretensão está eivada de nulidade absoluta, tornando imprestável por completo a exação fiscal.

Sustentou que no caso presente, pela ilegitimidade da lavratura da Notificação Fiscal, cuja

irrigação de conduta ilícita não passa de equívoco e cujos dispositivos oferecidos não possibilitam o entendimento esposado na exação nem para uma defesa meritória, tem-se como ilegítima a autuação, devendo por isso, ser declarada nula, dando-se baixa dos registros pertinentes com o consequente arquivamento do processo, ao teor do Art. 18, II e IV “a” do RPAF/BA, transcrevendo, em seu socorro, excertos extraídos de decisão proferida pelo Conselho de Recursos Tributários.

Adiante disse que, de forma sucinta, sustenta que o Auto de Infração lavrado não tem razão de ser posto, vez que a fundamentação da infração é por demais confusa e não condizente com o enquadramento dado e os fundamentos jurídicos explicitados.

Pontuou, também, que a Constituição Federal, em seu artigo 155, § 2º, I, consagra o princípio da não-cumulatividade do ICMS, segundo o qual o contribuinte tem o direito de abater do imposto a recolher pelas saídas de mercadorias, todo o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado e pelo Distrito Federal, não podendo sofrer qualquer tipo de limitação, com apenas duas exceções: a isenção e não incidência, pouco importando se na saída posterior houve ou não a redução de base de cálculo.

Mencionou que “*A CF/88 ao repartir a competência tributária, atribuiu aos Estados Federados aquela de instituir e cobrar o ICMS, fundamentado nas regras gerais ditadas pela Lei Complementar, que no início, e especificadamente para o ICMS, como não existia, estabeleceu-se que o Convenio 66/88 teria a função de Lei Complementar até que fosse elaborada uma pelo Poder Legislativo. Portanto, desde a criação do ICMS, duas foram as normas jurídicas que desempenharam o papel de Lei Complementar: primeiro, o Convenio 66/88; em seguida, foi promulgada a Lei Complementar 87/96, que estabeleceu no seu art. 21, as hipóteses em que o contribuinte deve providenciar o estorno do crédito fiscal e que “inovou” do quanto estabelecido pelo Convênio 66/88, que “funcionou” como lei complementar até a edição desse diploma legal. A Lei estadual nº 7.014/96, instituidora do ICMS na Bahia, estabelece no seu art. 30 as mesmas regras trazidas pela Lei Complementar 87/96, obedecendo, assim, ao quanto previsto na CF/88. Ou seja, na legislação atual (LC 87/96 e Lei nº 7.014/96) foram excluídas das hipóteses ensejadoras do estorno do crédito fiscal a situação de saídas de mercadorias e serviços com redução de base de cálculo. Assim, a anulação, pela própria Administração Pública, de atos praticados de maneira ilegal é princípio vigente no Direito Administrativo brasileiro, reconhecido pela Doutrina e Jurisprudência pacífica dos Tribunais Superiores*”, para concluir que o autuante atuou com base em mera presunção.

Finalizou este tópico citando que “*a eventual diferença do estoque informado no registro de inventário pode ter ocorrido, tão somente, por erro de escrituração fiscal, com isto, não houve a incidência do fato gerador de ICMS, eis que não houve juridicidade para a incidência do tributo, logo, o Auto de Infração deve ser julgado improcedente. Ademais, as diferenças irrisórias de estoque podem ser provenientes de meros erros na operacionalização dos estoques, a exemplo de entrega da mercadoria errada ao cliente, pequenos furtos, trocas de produtos viciados, dentre outros erros*”.

Ao adentrar à infração 02 – 004.005.008 onde foi apurado falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, mencionou que a autoridade fazendária enquadrou legalmente nos Art. 4º, § 4º, inciso IV; e art. 23-A, inciso II da lei 7.014/96 c/c artigos 6º, 7º e 8º da Portaria 445/98, fundamentando-se a multa no art. 42, II da lei 7.014/96, sendo que, na descrição do enquadramento legal, não há absolutamente nenhuma previsão da suposta conduta descrita, transcrevendo os dispositivo legais aqui citados.

Pontuou que em uma leitura atenta se verifica que não há tipificação de conduta nos artigos enquadrados como infringidos, citando o Art. 129 do RPAF/BA a este respeito, afirmando em

seguida que o lançamento tributário se constitui em uma presunção de que a empresa teria efetuado saídas de mercadorias sem cupom fiscal, sendo que, em nenhum momento a fiscalização demonstrou fato certo no sentido de que teria efetuado uma venda sem nota fiscal, em data e local determinado, portanto, a omissão de saída, que originaria a falta de recolhimento do ICMS, conforme a fiscalização, simplesmente nunca chegou a ser demonstrada, o que prova que o lançamento tributário da obrigação principal, por ausência de informação sobre vendas supostamente efetuadas sem nota fiscal, é o resultado de uma presunção, com efeitos unicamente contábeis retificáveis e reanalisáveis mediante auditoria interna na empresa.

Disse que o Auto de Infração, por individualizar as mercadorias em agrupamentos, traz prova cabal das entradas e das saídas omitidas sobre tais produtos, e que ter ou não ter os produtos de forma individualizada não torna a prova mais ou menos robusta, porque a presunção seguiria sendo o único fundamento do Auto de Infração, considerando que não houve prova, sob nenhuma hipótese, da ocorrência de omissões sobre as mercadorias, sendo que, se ao Fisco cabe a comprovação das infrações que vier a imputar aos contribuintes, deverá fazê-lo de modo inequívoco, aprofundando a investigação dos fatos para lhes atribuir conclusões lógicas e vinculadas, e mesmo que a presunção de ocorrência de fatos possa ser eventualmente utilizada, não é o que ocorre no caso concreto, pelas razões que alega como já expostas.

Afirmou que o levantamento quantitativo de estoques não prova que houve, efetivamente, uma omissão de saída, e se trata de uma presunção, a qual poderá ser elidida por conta de prova em contrário e respectivo afastamento da aplicação da regra que comina a infração ora em debate.

Citou que várias são as situações em que o Estoque pode divergir: 1) Troca de mercadorias em qualquer das lojas: o consumidor pode realizar a devolução ou troca da mercadoria em qualquer das lojas da recorrente em todo o Brasil, sem qualquer limitação. 2) Compra de “packs” (pacotes): a empresa opera com compra de “packs” (pacotes), que, por sua vez, são verificados e cadastrados no estoque segundo modelo, tamanho e cor constantes do documento fiscal. 3) Venda de produto sem etiqueta: inconsistências no estoque que, posteriormente, tem de ser retificadas, decorrentes de venda de produto sem etiqueta (cliente escolhe a mercadoria e, no momento da compra, o funcionário da loja percebe que o produto teve a etiqueta extraviada), 4) Agrupamento de itens por parte da fiscalização: aprofundando-se o exemplo supra, veja-se que, se a referida camiseta vermelha, tamanho “g”, era a última do estoque, com a venda efetuada, dentre outras.

Acrescentou que diante dessas e de outras situações, não há dúvida de que existe uma margem de cadastramentos equivocados no estoque de entrada e de saída, os quais, posteriormente, devem ser retificados, o que não foi levado em consideração pelo fisco, ao tempo em que tais fatos conduziram a fiscalização em erro ao analisar os números do estoque a partir dos itens arrolados em inventário, não devendo ser ignorado que as quebras de estoque possam gerar dúvidas à fiscalização, todavia, as possíveis dúvidas são sanadas mediante fiscalização, como dito anteriormente, dos fatos, e não apenas dos números contábeis.

Afirmou que uma perícia adequada, pode ser conclusiva no sentido de que não apenas a movimentação escritural do estoque, livros Registro de Inventário, mas, também, quebras de estoque – perdas, furtos, roubos, vendas sem etiqueta, troca de mercadorias, devoluções, entre outros fatores externos – são responsáveis por dar números finais ao controle de estoque, ao final do exercício, dizendo que o próprio autuante sinalizou que *“estava com pressa e tinha prazo para fechar a conclusão por que sabia que alguns meses poderiam decair/prescrever. E toda pressa conduz a erros”*.

Quanto a infração 03 – 004.005.009, onde foi apurado 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 mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante quantitativo de

estoque, em exercício fechado, citou que os dispositivos citados no enquadramento são destoantes dos fatos, (Art. 6º, IV; art. 23, I da Lei 7.014/96 c/c art. 217 do RICMS, publicado pelo Decreto 13.780/2012 e art. 10, I, b, da Portaria 445/98), sendo que “*a lógica máxima neste tipo de “infração” é simples, o estoque deve ser igual ao livro, que deve ser igual aos arquivos magnéticos, porém, todos eles auditáveis, corrigíveis e retificáveis*”.

Observou ser importante chamar atenção para o que aduz os precedentes AI 618947 AgR e AI 693714 AgR; AI 618947 AgR e o teor da Súmula nº 166 do STJ: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, apreciado no Recurso Especial Repetitivo nº 11251 33/SP, obrigando outros tribunais a decidirem da mesma forma (REsp 1125133/SP)”, citando, ainda, que a fiscalização levou alguns anos para tentar fiscalizar e emitiu o auto, sendo que, em 60 dias é impossível ao contribuinte refazer todo o estoque de anos fiscalizados.

Passou, em seguida, a arguir “*INCONSTITUCIONALIDADE DO PATAMAR DE MULTA APLICADO E DO SEU CARÁTER CONFISCATÓRIO*”, afirmando que “*o critério de aplicação de multa é declarado inconstitucional de forma bem tranquila pelo STF*”, com utilização do previsto no Art. 42 da Lei nº 7.014/96, em todas infrações aplicou-se o patamar de 100%.

Neste sentido trouxe longa explanação jurídica e jurisprudencial para consubstanciar seus argumentos, pugnando, ao final pela redução da penalidade para o patamar de 20%, apesar de não concordar com a autuação.

Após requerer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com base no Art. 151, III do Código Tributário Nacional, concluiu apresentando os seguintes pedidos:

- Citação do patrono para qualquer ato, sob pena de nulidade.
- Seja julgada procedente a presente Impugnação, para os fins de reconhecer a improcedência da Auto de Infração em epígrafe, por entender que há nulidade, decadência e inexistência de fundamentos sólidos para mantê-lo e, portanto, necessidade de se reiniciar a fase do procedimento fiscal com ampla defesa e contraditório.
- A suspensão da exigibilidade do crédito tributário até ulterior deliberação. Também a suspensão da exclusão do simples nacional ou qualquer medida penalizadora.
- Que ainda na fase administrativa, que se digne os Julgadores a alinhar as respeitadas decisões com o atual posicionamento do STF reduzindo o total das multas de 60% para 20% em caso de “*improvimento da nulidade da AI*”;

Ao final, citou que ficam impugnadas as planilhas e cálculos elaborados pelo autuante.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 136 a 139, citando que a auditoria fiscal foi realizada com base na Escrituração Fiscal Digital – EFD do autuado, notas fiscais eletrônicas e notas fiscais eletrônicas de consumidor constantes no banco de dados da SEFAZ/BA, durante o quarto trimestre de 2021, abrangendo os exercícios de 2016 a 2018, tendo apurado um crédito tributário reclamado no valor histórico de R\$916.252,18 em razão de omissão de entradas de mercadorias, a maioria enquadrada no regime de substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria.

Pontuou que o autuado contestou a aplicação da legislação tributária na configuração do Auto de Infração, sobre o que não abordará, tendo em vista que seguiu estritamente o que rege a Lei e Regulamentos vigentes.

Em relação ao mérito, pontuou que o autuado não contesta objetivamente nada do que foi autuado, não citando uma única operação em que tenha ocorrido equívoco por sua parte, dizendo que foi citado apenas que “*eventual diferença do estoque informado no registro de inventário pode ter ocorrido...por erro na escrituração fiscal*”, ou que “*podem ser provenientes de meros erros na operacionalização dos estoques, a exemplo de entrega de mercadoria errada ao cliente*”,

pequenos furtos...”, e também cita que supostas situações podem causar divergência no estoque, porém não indica em qual ou em quais dos itens que deram omissão de entradas estas situações ocorreram, citando, ainda, que o autuado disse que se apurou “*supostamente*” a infração, mas não apresenta argumentos para suportar esta afirmação.

Em relação a arguição de decadência disse que a infração relacionada ao exercício de 2016 é datada de 31 de dezembro ao tempo em que o Auto de Infração foi entregue em 06/12/2021, portanto antes de completar 05 (cinco) anos. A este respeito citou os arts. 150, § 4º e 173, I do CTN, reportando-se ao posicionamento da PGE/Profis a este respeito, externado através de Procedimento de Uniformização, cujo excerto transcreveu, para concluir que na situação em comento, poderia ter sido efetuado o lançamento até o primeiro dia útil do exercício de 2022, citando diversas decisões deste CONSEF para consubstanciar seu argumento.

Concluiu afirmando serem incabíveis os argumentos defensivos para elidir as acusações.

## VOTO

O Auto de Infração sob exame, reclama ICMS no valor histórico de R\$ 916.252,18, mais multas, e se relaciona à omissão de entradas de mercadorias, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, referente aos exercícios de 2016 a 2018, cuja notificação ao autuado ocorreu em 06/12/2021, sendo: Infração 01 omissão de entradas de mercadorias tributáveis, com base em presunção legal de ocorrência de saídas anteriores não contabilizadas (R\$ 14.127,68); Infração 02 exigência de imposto por solidariedade, por ter adquirido mercadorias de terceiros sujeitas à substituição tributária, sem documentação fiscal (R\$ 531.776,55), e Infração 03 falta de antecipação tributária, de responsabilidade própria, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sujeitas à substituição tributária, sem documentação fiscal (R\$ 203.351,36).

O autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração, alegando insegurança na determinação da infração, tendo em vista que ao seu entender, a descrição do fato no lançamento não mantém coerência com os demonstrativos elaborados pelo autuante, enquanto que a descrição dos fatos também não mantém coerência com a fundamentação legal da infração.

Assim, é que em relação a infração 01 foi apurada omissão de saídas de mercadorias tributáveis, via levantamento quantitativo de estoque, em decorrência da falta de contabilização de entradas de mercadorias, com base na presunção legal de que efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas.

Alegou o autuado, de forma incorreta, que não há absolutamente nenhuma previsão da suposta conduta descrita, argumento este que não procede.

Isto porque foi o próprio autuado que transcreveu em sua peça defensiva os fundamentos legais de que se valeu o autuante para proceder o lançamento contestado, (presunção legal), ou sejam, o Arts. 4º, § 4º, inciso IV e 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, c/c os arts. 6º, 7º e 8º da Portaria nº 445/98, além do Art. 42, II da citada Lei, a título de multa, *verbis*:

### **LEI ESTADUAL 7.014/96**

(...)

*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 registrados;*

*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”;

#### **PORTARIA 445/98 SEFAZ**

**Art. 6º** Feito o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação.

**Art. 7º** Não se deve, em face da constatação de omissão do registro de entradas, simplesmente descrever o fato - omissão de entradas - e calcular o imposto sobre o respectivo valor, tendo em vista que:

**I** - em casos dessa natureza, o fato gerador do ICMS não ocorre na entrada das mercadorias no estabelecimento;

**II** - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/1996, art. 4º, § 4º, IV). (**Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019**).

**Art. 8º** Para fins de apuração do débito de ICMS com base na presunção de que cuida o inciso II do artigo anterior:

**I** - a base de cálculo do imposto deverá ser apurada nos termos do inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/1996; (**Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019**).

**II** - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo, sendo que não se aplicará a multa pela falta de lançamento das entradas na escrita fiscal, pois esta é absorvida pela penalidade correspondente à falta de cumprimento da obrigação principal (Lei nº 7.014/1996, art. 42, III, “g”). (**Redação do inciso dada pela Portaria SEFAZ Nº 445 DE 24/10/2019**).

#### **LEI ESTADUAL 7.014/98 – APLICAÇÃO DA MULTA**

**Art. 42.** Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

(...)

**III** - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:

**a)** saldo credor de caixa;

**b)** suprimento a caixa de origem não comprovada;

**c)** manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

**d)** entradas de mercadorias ou bens não registrados;

**e)** pagamentos não registrados;

*f) valores das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

*1 - Instituições financeiras;*

*2 - Administradoras de cartões de crédito ou débito;*

*3 - “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;*

*g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.*

Desta maneira, consoante se verifica com clareza na legislação tributária acima posta transcrita pelo próprio autuado, existe sim previsão por presunção legal para respaldar o lançamento levado a efeito pelo autuante.

Também não se sustenta o argumento de que diante dos supostos equívocos ditos como cometidos pelo autuante, ficou impossibilitado de apresentar defesa em relação ao mérito da acusação, posto que além do enquadramento legal se encontrar indicado corretamente, a infração se encontra devidamente demonstrada através de planilhas analíticas e sintéticas, que possibilitam o pleno exercício da defesa e atendem perfeitamente o quanto previsto no Art. 39 e seus incisos, do RPAF/BA.

Considerando, portanto, que a autuação ocorreu com base em presunção legalmente prevista, não há que se falar em nulidade da infração 01, com fulcro no Art. 18, IV do citado RPAF/BA.

As infrações 02 e 03, também relacionadas a levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, por igual, são decorrentes de omissão de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, os argumentos defensivos são os mesmos acima enfrentados. A única diferença é que se referem à exigência de imposto por responsabilidade solidária (infração 02), e de responsabilidade do próprio sujeito passivo (infração 03), cuja previsão se encontra expressa no Art. 6º, inciso IV, o qual foi utilizado corretamente pelo autuante, inexistindo, portanto, fundamento para se sustentar o pedido de nulidade formulado pelo autuado.

Desta maneira, afasto todas as arguições de nulidade apresentadas pelo autuado.

Apesar do mesmo não ter apresentado argumentos pontuais relacionados ao mérito da autuação, alguns dos argumentos que se encontram inseridos na peça defensiva serão analisados.

Quanto à preliminar de mérito, relacionada à pretensa decadência alusiva ao exercício de 2016, não se sustenta ante às razões que passo a expor.

Considerando que se trata de levantamento quantitativo de estoque, o fato gerador ocorre no último dia útil de cada exercício, e em assim sendo, em relação ao exercício de 2016, a ocorrência foi registrada em 31/12/2016, enquanto que o Auto de Infração foi lavrado em 01/12/2021, cuja notificação ao autuado ocorreu em 06.12.2021.

O CTN define dois critérios distintos para efeito de contagem do prazo decadencial: **o primeiro** com base no art. 150, § 4º, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, porém, efetua o pagamento em montante inferior aquele que foi declarado, e **o segundo**, com fundamento no art. 173, inciso I, com a contagem se iniciando a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nas situações em que: **a)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido mas não efetua o respectivo pagamento; **b)** **o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, omitindo a realização da operação ou prestação tributável** e **c)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido, em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Isto posto, observo que na situação sob análise, a exigência tributária recaiu sobre falta de pagamento do ICMS, em decorrência de omissão de entradas de mercadorias não registradas. Neste caso, portanto, como não houve o pagamento do imposto, deve ser aplicado o regramento

previsto pelo art. 173, I do CTN, cujo prazo “*a quo*” ou inicial tem contagem a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Portanto, nessa linha de entendimento, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 01/12/2021, com ciência pelo autuado em 06/12/2021, a contagem do prazo de decadência em relação ao fato gerador ocorrido em 31/12/2016, teve início em 01/01/2017 até 31/12/2021, de forma que não se encontrava extinto o direito do fisco de exigir o tributo para os fatos ocorridos em 31/12/2016.

O autuado suscitou a realização de uma perícia, no sentido de que se comprovasse que a movimentação de estoque ocorreu não apenas em relação à movimentação escritural, mas também por quebra de estoques, perdas, furtos, roubos, vendas sem etiqueta, troca de mercadorias, devoluções e “outros fatores externos”.

Indefiro o pedido de diligência, por considerar que os argumentos acima são incompatíveis para efeito de realização de perícia ou diligência, na medida em que todos esses fatos suscitados demandam, necessariamente, emissão de documentos fiscais para referendá-los, sendo que nos casos de trocas e devoluções de mercadorias, estas devem ter ocorrido mediante documentos fiscais regulares, os quais, certamente, foram considerados no levantamento de estoque.

Observo ainda, que o percentual de perda expresso no Art. 3º, inciso III da Portaria nº 445/98, é exclusivo para estabelecimentos varejistas, portanto, não se aplica ao autuado, por se tratar de estabelecimento atacadista.

Outro argumento trazido pelo autuado visando justificar as diferenças apuradas no levantamento fiscal, foi de que “*a eventual diferença do estoque informado no registro de inventário pode ter ocorrido, tão somente, por erro de escrituração fiscal, com isto, não houve a incidência do fato gerador de ICMS, eis que não houve juridicidade para a incidência do tributo, logo, o Auto de Infração deve ser julgado improcedente. Ademais, as diferenças irrisórias de estoque podem ser provenientes de meros erros na operacionalização dos estoques, a exemplo de entrega da mercadoria errada ao cliente, pequenos furtos, trocas de produtos viciados, dentre outros erros*”.

Como se observa, se trata de um argumento que nada acrescenta ou soma a favor do autuado. Não se pode perder de vista que o levantamento quantitativo de estoque de mercadorias é efetuado tomando por base o estoque inicial escriturado no livro Registro de Inventário, as entradas e as saídas de mercadorias com documentação fiscal escriturada, confrontando-os com o estoque final registrado no livro Registro de Inventário. Nada mais que isso.

E isto foi feito pelo autuante, que laborou tal procedimento considerando os códigos dos respectivos produtos, a unidade de especificação, a descrição de cada produto e sua situação tributária, as quantidades de entradas e de saídas respectivas, o preço médio unitário, para definir, assim, a base de cálculo do imposto que foi exigido. Desta maneira, a exigência tributária se encontra perfeitamente detalhada e demonstrada nos autos, não podendo ser levados em consideração argumentos trazidos pelo autuado, absolutamente alheios à autuação, a exemplo de agrupamentos de itens, citando como exemplo “camiseta vermelha tamanho ‘g’, não visualizado nos levantamentos fiscais, e ainda, o pedido de “suspensão de exclusão do Simples Nacional”, que não se aplica ao mesmo, por se tratar de um estabelecimento inscrito no regime normal de apuração.

Naquilo que se relaciona ao pedido de impugnação das planilhas e cálculos elaborados pelo autuante, não pode ser acolhido, tendo em vista que o autuado não apresentou qualquer fato ou elemento probante que justificasse tal acolhimento.

Quanto ao argumento defensivo de constitucionalidade da multa aplicada e seu efeito confiscatório, apesar de respeitar os relevantes argumentos jurídicos apresentados pelo autuado, considero que o autuante agiu estritamente em consonância que o regramento previsto na legislação tributária posta, em pleno vigor, da qual, tendo em vista sua atividade vinculada, não

poderia ignorar, situação esta a que também se submete o órgão julgador administrativo, consoante se depreende da leitura do art. 167, incisos I e III do RPAF/BA, *in verbis*:

*Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:*

*I – a declaração de inconstitucionalidade;*

*(...)*

*III – a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.*

Diante do quanto acima exposto, entendo que as Decisões Judiciais citadas pelo autuado, todas voltadas a questões interpretativas de ordem constitucional, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade na legislação tributária posta. Ademais, os precedentes judiciais citados na peça de defesa, proferidos pelo STF (Supremo Tribunal Federal), não são vinculantes para a Administração Pública do Estado da Bahia, visto que este não figurou em nenhuma das ações citadas como parte.

Também não há como atender ao pleito do defensor, de cancelamento ou redução da penalidade, em face da incompetência legal deste órgão julgador para apreciá-lo.

No tocante ao pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, observo que este se encontra nesta situação até a decisão final por este órgão julgador.

Por fim, no tocante ao pedido do autuado para que as intimações relacionadas ao presente PAF sejam endereçadas exclusivamente em nome do seu Patrono, informo que as intimações ocorrem de acordo com o estabelecido pelo Art. 108 do RPAF/BA, entretanto, não existe qualquer impedimento para que também possa ser atendido o pleito do autuado, sendo que, acaso isto não ocorra, não implica em nulidade do ato processual.

Em conclusão, e considerando que o autuado não apresentou qualquer justificativa ou prova documental que possa elidir a acusação fiscal, voto pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração, no valor histórico de R\$ 916.252,18.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299430.0027/21-0, lavrado contra **TECMEDICA HOSPITALAR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 916.252,18**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 203.351,36, e de 100% sobre R\$ 712.900,82, previstas no Art. 42, incisos III e II “d” da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 25 de abril de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR