

A. I. Nº - 269141.0006/20-6
AUTUADO - MAPRON MATERIAS PARA CONSTRUÇÃO LIMITADA.
AUTUANTE - MARCO ANTÔNIO MACHADO DE ABREU
ORIGEM - DAT NORTE / INFRAZ RECÔNCAVO
PUBLICAÇÃO - INTERNET -29/07/2022

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0111-03/22-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA.

a) MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração reconhecida. **b)** FALTA DE INGRESSO NO ESTABELECIMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA MDFe. O defendant não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Infração subsistente. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** DESENCONTRO ENTRE O IMPOSTO RECOLHIDO E O ESCRITURADO. **b)** ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. **c)** ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Comprovado nos autos por meio do levantamento fiscal, o cometimento das irregularidades. Infrações subsistentes. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** POR OMISSÃO DE SAÍDAS. A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais. Ajustes realizados pelo Autuante, em consequência de diligência solicitada, reduziu o valor originalmente cobrado. Infração parcialmente subsistente. **b)** POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **c)** POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. A base de cálculo do imposto deve ser determinada a salvo de qualquer imperfeição e deve ser demonstrada de forma compreensível, onde seja indicado o método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao seu entendimento. Em obediência à legislação tributária e vícios insanáveis constatados nos autos, estas infrações não podem subsistir devido a insegurança na quantificação da base de cálculo. Infrações nulas. Negado pedido de perícia contábil. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 23/03/2020, exige crédito tributário no valor de R\$ 113.867,03, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01. 01.02.06 – utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a março, julho, agosto e novembro de 2017, março, maio, julho e dezembro de 2018, no valor de R\$ 544,07, multa de 60%;

Infração 02. 01.02.10 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por não ter entrado a mercadoria ou o serviço não ter sido prestado ao estabelecimento, faltando comprovar com a MDFe a movimentação da carga referente a nota fiscal 346483 de 08/02/2018. Valor de R\$ 3.703,03, acrescido da multa de 100%;

Infração 03. 03.01.01 - recolheu a menos ICMS em razão de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o regularmente escriturado na apuração, nos meses de janeiro, abril e dezembro de 2017, no valor de R\$ 25.474,66, acrescido da multa de 60%;

Infração 04. 03.02.02 - recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2018, no valor de R\$ 12.179,06, acrescido da multa de 60%;

Infração 05. 03.02.05 - recolheu a menos ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2017 a fevereiro de 2018, no valor de R\$ 2.172,83, acrescido da multa de 60%;

Infração 06. 04.05.02 - falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias, em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, no ano de 2018, no valor de R\$ 13.106,07, acrescido da multa de 100%;

Infração 07. 04.05.08 – falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhada de nota fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2017 e 2018, no valor de R\$ 36.580,16, acrescido da multa de 100%;

Infração 08. 04.05.09 - falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com o percentual de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2017 e 2018, no valor de R\$ 20.107,15, acrescido da multa de 60%.

O autuado impugna o lançamento fls.41/50. Diz que vem, através do seu representante legal, na forma do RPAF/99, oferecer tempestivamente, a impugnação ao presente auto de infração, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas. Sintetiza os fatos.

Sobre a **infração 01**, afirma que fez a análise da utilização indevida do crédito fiscal de ICMS, referente a mercadoria adquirida com pagamento por substituição tributária, e concorda com a sua procedência.

Sobre a **infração 02**, aduz que teve o crédito fiscal de ICMS glosado, sob alegação que não restou comprovado, através de MDF-e, a movimentação da carga referente a NF-e 346483 de 08/02/2018 emitida pela Duratex S.A., tendo sob a ótica do Autuante ofendido o art. 308, § 9º do RICMS-BA. *Data Venia*, afirma que o citado artigo 308, versa sobre a escrituração fiscal do estorno ou anulação de débito, e acredita que o auditor queria se reportar ao artigo 309, § 9º do RICMS-BA.

Sendo assim, o artigo 170 do RICMS-BA, diz que o MDF-e deverá ser emitido pelo contribuinte emitente do CT-e de que trata o Ajuste SINIEF 09/07, na prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, no caso em foco, o transportador foi a empresa Duratex S.A. Montagem de Carga, que o fez na modalidade frete por conta (CIF), logo, conforme dispõe § 9º do artigo 309, operações interestaduais fica condicionada a comprovação efetiva da movimentação de carga pela emissão do MDF-e, documento obrigatório nas operações interestaduais, portanto, quem deveria emitir o MDF-e seria a Duratex S.A. Montagem de Carga. Sobre o direito ao crédito fiscal diz ser assegurado na Lei 7014/96, em seus artigos 28 e 29, que rege tal matéria, conforme reproduz.

Portanto, não se pode esquecer do princípio da hierarquia no campo da legislação, onde a lei sobrepuja ao regulamento que é disciplinado por decreto. Diante disto, não há porque impedir o seu direito ao crédito fiscal, já que está assegurado por lei, razão pela qual, tal pretensão terá de ser banida através da decretação da improcedência da infração em lide.

Relativamente a **infração 03**, chama a atenção dos Julgadores, de que não houve recolhimento do ICMS a menor, em decorrência de desencontro entre o valor recolhido e o escriturado. Explica o fato, mês a mês, conforme segue.

a) no mês de janeiro de 2017, aponta o fiscal que houve um recolhimento a menor no valor de R\$ 9.199,65, porém, tal valor foi recolhido através DAE com vencimento em 25/01/2017 no montante de R\$ 9.216,42, conforme cópia do DAE (anexo 01) e cópia do débito em sua conta corrente Banco do Brasil S.A. (anexo.02) e cópia da Relação de DAEs – ano 2017 (anexo 03), todos confirmando que tal importância fora recolhido aos cofres públicos.

Registra apenas, que tal crédito não foi escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS – Operações Próprias no SPED do período de apuração 01/01/2017 a 31/01/2017, porém, o débito alegado não existe, diante dos motivos que foram explanados;

b) no mês de abril 2017, aponta o fiscal, que houve um recolhimento a menor no valor de R\$ 14.698,19, porém, tal valor foi recolhido através do DAE com vencimento em 25/04/2017, no montante de R\$ 12.692,57, conforme cópia do DAE (Anexo 04), cópia do débito em sua conta corrente Banco Bradesco S.A. (anexo 05) e cópia da Relação de DAEs – ano 2017 (anexo 06), todos confirmando que tal importância fora recolhido aos cofres públicos.

De igual forma, no mesmo dia foi recolhido um DAE no valor de R\$ 2.004,44, conforme cópia do débito em sua conta corrente Banco Bradesco S.A. (anexo 07) e cópia da Relação de DAEs – ano 2017 (anexo 08). Registra apenas, que tal crédito não foi computado no seu livro Registro de Apuração do ICMS – Operações Próprias no SPED, do período de apuração 01/04/2017 a 30/04/2017, porém, os débitos alegados não existem diante dos motivos que foram explanados;

c) quanto ao mês de dezembro de 2017, que é apontada uma diferença a recolher de R\$ 1.576,82, declara concordar com o *quantum* reclamado, por isso reconhece a procedência deste débito fiscal.

Relativamente a **infração 04**, aplicação de alíquota diversa a prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas e na **infração 05**, erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, diz que fará uma explanação conjunta das infrações, já que versam sobre recolhimento a menor de ICMS e possuem similaridade das causas.

Verifica que os itens reclamados se tratam de Tinta H Pó - NCM 25223000, constante do Anexo I RICMS-BA, item 8.1, Protocolo ICMS 104/09. De igual forma, a Tinta Hidracor em pó – NCM 32091010, constante do mesmo Anexo I, item 16.1, como também, o Rejunte Epoxi com NCMs 32141010, 3245000 e 39073019, todos contidos no item 8.3 do Anexo I – RICMS/BA, logo, todos estes produtos estão no rol das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária tendo sua fase de tributação encerrada.

Já os itens Kit e Reservatório para aquecedor solar NCM 84191910 são produtos que gozam de isenção de ICMS, conforme artigo 264, inciso XIX do RICMS/BA, portanto, não procede a reclamação do débito.

Diante dos fatos, elabora um quadro resumo dos itens reclamados nas infrações 04 e 05, contento a base legal para justificar as duas situações tributárias, a antecipação e isenção tributária, que alcançam todos itens reclamados nestes tópicos, que para provar tal afirmativa, junta os anexos 09-A e 09-B.

No que tange a **infração 06**, reclama o auditor, a falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Diz que ante os fatos, fez uma auditoria no levantamento quantitativo de estoque, onde detecta diversos estoques iniciais errados, como também, notas fiscais que não foram consideradas no levantamento elaborado pelo auditor, logo, elabora um novo “Demonstrativo de Levantamento Quantitativo de Estoque” (Anexo 10-A e 10-B), onde procede às correções necessárias, que apresentaram uma base de cálculo de omissão no montante de R\$ 26.785,63, resultando no ICMS devido de R\$ 4.821,41 que é o valor que reconhece.

Já sobre a **infração 07**, foi apontado a falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, diz ter feito uma auditoria no levantamento quantitativo de estoque, onde detecta diversos estoques iniciais errados, como também, notas fiscais que não foram considerada no levantamento elaborado pelo auditor, logo, elabora um novo Demonstrativo de Levantamento Quantitativo de Estoque (Anexos 11/12), onde procede as devidas as correções. Declara que o valor devido na infração 07 será de R\$ 872,33 que é o valor que reconhece.

Por fim, sobre a **infração 08**, foi reclamado a falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributaria, de responsabilidade do sujeito passivo, diz que diante dos fatos, fez uma auditoria no levantamento quantitativo de estoque, onde detecta diversos estoques iniciais errados, como também, notas fiscais que não foram consideradas no levantamento elaborado pelo auditor, logo, elabora um novo “Demonstrativo de Levantamento Quantitativo de Estoque” (Anexo 13 e 14), onde procede as devidas as correções. Logo, o valor devido na infração 08 será de R\$ 484,90, portanto é o valor que reconhece.

Ante o exposto, requer que: a) seja determinado uma revisão com fiscal estranho ao feito, a fim de confirmar tudo aqui dito e provado; b) produção de provas por todos os meios admitidos em direito, especialmente prova pericial contábil e juntada de posteriores documentos.

Por tudo quanto exposto, consubstanciado nos elementos fáticos e jurídicos apresentados, vem a este Conselho Estadual de Fazenda, suplicar no Auto de Infração em tela, o pedido de procedência total da infração 01, improcedência total das infrações 02, 04 e 05 e de improcedência parcial das infrações 03, 06, 07 e 08, que foram apontadas do auto em lide, face aos elementos comprobatórios suscitados, e, principalmente, por ser justo.

O Autuante presta informação fiscal fls.54/55. Diz que o contribuinte apresentou defesa para alguns itens do auto de infração, para os quais faz as devidas considerações.

Sobre a infração 01 – o Autuado concordou com a autuação.

A respeito da **infração 02** - utilização indevida de crédito fiscal, por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento. Na sua defesa, o autuado fala de princípios de hierarquia das leis, mas não comprova a movimentação de carga referente à NFe 346483 de 08/02/2018. Infração mantida.

No que tange a **infração 03** – repete as alegações do autuado, para afirmar que todos os recolhimentos citados pela defesa se referem a ICMS por antecipação parcial, onde constam inclusive, nas informações complementares, as notas fiscais de aquisição correspondentes. Com relação ao período 12/2017, a defesa reconhece o débito reclamado. Os citados DAEs estão sendo novamente, anexados na informação. Desta forma, fica mantida a infração com os valores inicialmente apurados.

Sobre as **infrações 04 e 05** defendidas em conjunto – recolhimento a menor de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação/erro na determinação da base de cálculo. O autuado discorda da inclusão de alguns itens no levantamento das infrações, alegando que pertencem ao regime de substituição tributária. Afirma que o NCM desta mercadoria, não é o que

alega a defesa, e sim, o NCM 25223000, conforme notas fiscais 327271 de 23/11/2017 e 331727 de 23/12/2017, ambas do fabricante, anexadas ao PAF, que como citado anteriormente, o anexo 1 do RICMS-BA, só contempla este NCM para a mercadoria Cal, Rejunte Epóxi com NCM 32141010, 32450000 e 39073019, conforme item 8.1 do anexo 1 do RICMS-BA. Ocorre que o NCM citado neste anexo, é o NCM 3214.9. Por fim, cita que Kit e Reservatório para Aquecedor Solar, NCM 84191910, são produtos isentos conforme o artigo 264, XIX do RICMS-BA. No entanto, aduz que o único produto autuado que guarda similaridade com o apontado pelo autuado, é o Coletor “E” Solar (códigos 60546, 59712 e 62867), que conforme as notas fiscais 12955 de 28/04/2017 e 13804 de 19/10/2017, ambas do fabricante e que foram anexadas, possuem NCM 84199010, que não é contemplado com isenção no artigo 264, XIX do RICMS-BA e nem no Convênio ICMS 101/97 (que detalha as mercadorias contempladas com isenção). Rejeitadas as discordâncias da empresa, permanecem os valores originalmente apurados.

A respeito das infrações 06, 07 e 08 – infrações apuradas através de levantamento quantitativo de estoques, no texto da defesa e respectivos anexos, o contribuinte fala em erro nos valores dos estoques iniciais e/ou finais. Acontece que os valores lançados nos levantamentos foram os constantes no bloco H das EFDs fornecidas pelo contribuinte, que agora estão sendo anexadas. O autuado discorda da não inclusão do CFOP 5949. Informa que em atendimento a seu pleito, os levantamentos de estoque foram refeitos incluindo o citado CFOP e mais, por extensão, os CFOPs 1949, 2949 e 6949, resultando em novos valores. A infração 06 passou de R\$ 13.106,07 para R\$ 5.861,40. A infração 07 passa de R\$ 35.766,49 para R\$ 43.872,39. A infração 08 passa de R\$ 20.107,15 para R\$ 23.459,37.

Ao tomar ciência da informação fiscal, o Autuado volta a se manifestar fls.61/63. Afirma que ao se pronunciar sobre seus argumentos defensivos, o fiscal discordou total de seu pleito, mesmo ante as provas que apresentou. Entende que se faz necessário uma diligência a ser realizada por estranho ao feito, a fim de comprovar suas alegações e aferir a verdade dos fatos.

Renova os pedidos constantes em sua defesa inicial, face aos elementos apresentados e por entender ser de justiça.

A 3^a JJF em pauta suplementar decidiu converter o presente PAF em diligência fls.78/79. Considerando que as infrações 06, 07 e 08 tratam de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício fechado de 2017 e 2018, sendo exigido o imposto por omissão de saídas maiores que as entradas, por responsabilidade solidária e por responsabilidade própria, mercadorias da antecipação tributária, respectivamente.

Considerando a controvérsia instalada, ante os argumentos da defesa e rebatidos na informação fiscal, após discussão sobre a matéria, em pauta suplementar, em busca da verdade material, esta 3^a JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência à INFRAZ RECÔNCAVO, a fim de que fossem tomadas as seguintes providências:

1) PELO AUTUANTE

- a) são citados na informação fiscal, CFOPs 1949, 2949, 5949 e 6949, códigos que não identificam quais as mercadorias movimentadas. Assim, devem ser excluídas as notas fiscais que não identifiquem ou que se refiram a mercadorias que não constavam originalmente do levantamento fiscal;
- b) incluir as notas fiscais que forem comprovadas e que não constem do levantamento fiscal, conforme alegado pela defesa;
- c) se necessário, intimar o Autuado a apresentar todos os elementos para a comprovação de seus argumentos;
- d) se manifestar a respeito das planilhas elaboradas pelo Autuado, e indicadas na defesa como (Anexos 10-A, 10-B, 11 e 12, 13 e 14 contidos no CD da defesa fl.51);
- e) elaborar novos demonstrativos, inclusive o de débito.

2) PELA INSPETORIA

Intimasse o Autuado e fornecesse cópia do pedido de diligência, e dos novos elementos gerados por esta solicitação, contra recibo, concedendo prazo de 10 (dez) dias, para que se manifeste, querendo.

A diligência foi realizada fls.84/85. O Autuante afirmou que relativamente às infrações 06, 07 e 08, o CONSEF determinou a realização de diligência, cujo resultado está detalhado a seguir.

Quesito a) foi solicitado que fossem identificadas as mercadorias movimentadas com os CFOPs 1949, 2949, 5949 e 6949; e excluídas as notas fiscais que não identificassem ou se referissem a mercadorias que não constassem no levantamento fiscal original.

Afirma que as mercadorias e respectivas notas fiscais estão relacionadas nos anexos: a_2017_CFOP 5949, A_2018_CFOP 1949, A_2018_CFOP 2949 e A_2018_CFOP 5949. Não houve movimentação com o CFOP 6949 nos períodos auditados. Sustenta que estão devidamente marcadas as mercadorias que foram eliminadas na revisão por não fazerem parte do levantamento fiscal original.

Quesito b) incluir no levantamento as notas fiscais citadas na defesa. Aponta que estas são justamente as notas fiscais com CFOP 5949 referentes ao exercício 2017 e elencadas pelo contribuinte nos anexos 10-A e 10-B, como sejam: números 25608, 28335, 28586, 29083, 25117, 27955, 28335, 26285, 30632, 28366, 27955, 26179, 26218, 26285, 30019, 29056, 29083, 27955, 26121, 26285, 29083, 29765 e 28335. Afirma que as mesmas já haviam sido consideradas/inclusas quando da revisão feita na informação fiscal e mantidas na diligência.

Quesito c) diz que não se tornou necessário intimar o Autuado para apresentar comprovações de seus argumentos.

Quesito d) manifestar-se a respeitos das planilhas elaboradas pelo Autuado e indicadas na defesa. Aduz que as análises de cada planilha estão nos anexos: d_planilha10A, d_planilha10B, d_planilha11, d_planilha12, d_planilha13 e d_planilha14. Destaca que nas planilhas 10-A, 10-B, 11 e 12, a empresa cita genericamente erros nos estoques inicial e/ou final. Porém os mesmos foram escriturados no Bloco H das EFDs e transmitidos para a SEFAZ pela própria empresa. Esta é a única e correta fonte de informação do inventário/estoques. Estas EFDs estão sendo anexadas mais uma vez.

Quesito e) esclarece que os novos levantamentos estão detalhados nos anexos apensados ao PAF: e_estoque2017 e, e_estoque2018.

O contribuinte tomou ciência dos ajustes realizados pela diligência fls. 88/89 e não se manifestou.

VOTO

O Auto de Infração em epígrafe é composto por oito infrações arroladas pela fiscalização, conforme relatadas na inicial.

Fica indeferida de plano, a solicitação de realização de perícia com fulcro no art. 147, II, do RPAF/99, considerando que os elementos presentes neste PAF são suficientes para a decisão da lide e convencimento dos Julgadores. Ademais, nos termos do dispositivo regulamentar citado, o pedido de perícia deverá ser indeferido, quando a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos e for desnecessária em vista de outras provas produzidas.

No mérito, o defendente reconheceu o cometimento da infração 01 que declaro subsistente, visto não haver lide a ser apreciada sobre a matéria.

A **infração 02** acusa o autuado de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por não ter entrado a mercadoria ou o serviço não ter sido prestado ao estabelecimento, faltando comprovar com a MDFe, a movimentação da carga referente a nota fiscal nº 346483 de 08/02/2018.

O defendente alegou, que a responsabilidade pela emissão da MDFe, seria do contribuinte emitente do CT-e de que trata o Ajuste SINIEF 09/07, na prestação de serviço de transporte intermunicipal e interestadual, no caso, o transportador, a empresa Duratex S.A. Montagem de

Carga, que o fez na modalidade frete por conta (CIF). Não apresentou o citado documento, mas em seu entendimento, mesmo assim, teria direito a utilização do respectivo crédito.

Cabe salientar, que a acusação fiscal trata da legitimidade da utilização do crédito fiscal pela autuada. Não está em discussão a responsabilidade sobre a emissão da MDF-e. Neste caso, o § 9º do art. 309, do RICMS/BA, expressamente determina, *in verbis*:

Art. 309. (. . .)

§ 9º. A apropriação do crédito fiscal em operações interestaduais fica condicionada a comprovação efetiva da movimentação de carga pela emissão do MDF-e, documento obrigatório nas operações interestaduais.

Da leitura do dispositivo legal retomencionado, resta induvidoso que a utilização do crédito fiscal, nas operações interestaduais como no presente caso, depende necessariamente, da apresentação do documento exigido. Assim, a infração 02 está caracterizada.

A **infração 03** trata de recolhimento a menos de ICMS, em razão de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o regularmente escriturado.

O defendant rebateu esta infração, alegando que apesar de ter escriturado recolhimento a menor nos meses apontado no levantamento fiscal, o imposto teria sido recolhido através de DAE, conforme cópias que anexou. Registrhou que a ocorrência se deu apenas, porque tais créditos não foram escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS – Operações Próprias no SPED do período de apuração. Quanto ao mês de dezembro de 2017, que é apontada uma diferença a recolher de R\$ 1.576,82, declarou concordar com o *quantum* exigido, reconhecendo a procedência parcial do débito fiscal.

Por sua vez, o Autuante rebateu as alegações defensivas, afirmando que todos os recolhimentos citados pela defesa, se referem a ICMS por antecipação parcial, onde constam inclusive, nas informações complementares, das notas fiscais de aquisição correspondentes. Apensa ao processo os citados DAEs.

Da análise dos elementos que compõem esta infração, verifico assistir razão ao Autuante, considerando que o defendant não logra êxito em associar os valores cobrados aos respectivos recolhimentos alegados em sua defesa. Infração mantida.

A **infração 04** acusa o contribuinte de recolhimento a menos ICMS, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas e a **infração 05** trata de recolhimento a menos de ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O defendant fez uma explanação conjunta destas infrações, que assim serão apreciadas.

Disse ter verificado no levantamento fiscal, que os itens reclamados Tinta H Pó - NCM 25223000, Tinta Hidracor em pó – NCM 32091010, Rejunte Epóxi com NCM 32141010, 3245000 e 3907301, estão no rol das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária tendo sua fase de tributação encerrada e por isso, saíram sem tributação.

Quanto aos itens Kit e Reservatório para aquecedor solar NCM 84191910, disse que são produtos que gozam de isenção de ICMS, conforme artigo 264, inciso XIX do RICMS/BA, portanto, não procede a acusação fiscal.

Na informação fiscal, o Autuante explicou, que tinta H Pó e Tinta Hidracor em pó possuem NCM que não estão descritos no Anexo I do RICMS/BA. Frisou que o NCM destas mercadorias, não é o que alega a defesa, conforme notas fiscais 327271 de 23/11/2017 e 331727 de 23/12/2017, ambas do fabricante e estão anexadas ao processo. Esclareceu que o anexo 1 do RICMS-BA, só contempla a NCM alegada, para as mercadorias, Cal e Rejunte Epóxi com NCM 32141010, 32450000 e 39073019, descritos no item 8.1 do anexo 1 do RICMS-BA. Acrescentou que a NCM citada neste anexo, é a NCM 3214.9. Assim, nenhum destes produtos está na substituição tributária.

Sobre a alegação de isenção para os produtos Kit e Reservatório para Aquecedor Solar, NCM 84191910, esclareceu que, embora estes, sejam de fato, produtos amparados pela isenção, consta do levantamento fiscal apenas a mercadoria descrita como “Coletor “E” Solar”, que possui NCM 84199010, não contemplada com a isenção apontada no citado dispositivo regulamentar, nem no Convênio ICMS 101/97 (que detalha as mercadorias amparadas pela isenção). Rejeitou as discordâncias da empresa, mantendo os valores originalmente apurados.

A respeito do regime de substituição tributária, cabe salientar, que para se verificar a condição de determinada mercadoria, deve ser observada, necessariamente, a sua adequação ao código de NCM e a descrição constantes da norma respectiva. Existindo adequação entre o código de NCM e descrição do produto, prevalece a substituição tributária incidente sobre a operação.

No caso concreto, as mercadorias em comento, estão classificadas na nota fiscal, com posição de NCM diversa daquela constante do Anexo 1 do RICMS-BA, e não corresponde àquela contida na norma específica, ou seja, as mercadorias em comento não possuem NCM registrada no Anexo 1, o que afasta sua aplicabilidade à substituição tributária, conforme apurado pelo Autuante.

O mesmo argumento se aplica a mercadorias Kit e Reservatório para Aquecedor Solar, NCM 84191910, tida pelo defensor como amparada pelo benefício da isenção. Conforme declarado pelo Autuante, mercadorias com estas descrições, não fazem parte do levantamento fiscal. Apontou apenas, um produto que guarda similaridade com a mercadoria alegada pela defesa, o Coletor “E” Solar (códigos 60546, 59712 e 62867), que conforme as notas fiscais 12955 de 28/04/2017 e 13804 de 19/10/2017, ambas do fabricante e que foram anexadas ao PAF, possuem NCM 84199010, não contemplado com a isenção.

Sendo assim, acolho as conclusões do Autuante, considerando que estão em conformidade com a legislação e declaro subsistentes a exigência fiscal retratada nas infrações 04 e 05.

A infração 06. 04.05.02 trata de falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias, em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias.

O defensor afirmou que fez uma auditoria no levantamento quantitativo de estoque da fiscalização, onde detectou diversos estoques iniciais errados, como também notas fiscais que não foram consideradas no levantamento feito pelo auditor. Elaborou um novo “Demonstrativo de Levantamento Quantitativo de Estoque” (Anexo 10-A e 10-B), reconhecendo parcialmente, o cometimento da irregularidade.

Ante a controvérsia instalada e em busca da verdade material, esta 3ª JJF em pauta suplementar, decidiu pela conversão deste processo em diligência, para que o Autuante apreciasse detalhadamente as razões da defesa.

Cumprida a diligência, o Auditor fiscal esclareceu que nas planilhas 10-A, 10-B, 11 e 12, a empresa cita genericamente erros nos estoques inicial e/ou final. Porém, aqueles dados foram escriturados no Bloco H das EFDs e transmitidos para a SEFAZ pela própria empresa. Frisou que utilizou a correta fonte de informação do inventário/estoques, e voltou a anexar cópias destas EFDs ao processo. Acrescentou que foram devidamente marcadas as mercadorias que foram eliminadas na revisão fiscal, por não fazerem parte do levantamento fiscal original, conforme solicitado na diligência. Concluiu que após a realização dos ajustes necessários, esta infração remanesce no valor de R\$ 5.292,88.

Analizando os elementos que compõem esta exigência fiscal, importante registrar que o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários

inicial e final do período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. (Art.1º da Portaria 445/98).

No caso ora em apreciação, a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita. (Art. 4º da Portaria 445/98).

Assim, acato as conclusões do Autuante, visto que em consonância com a legislação de regência. Logo, a infração 06 é parcialmente procedente.

A infração 07. 04.05.08 acusa falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhada de nota fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, e a **infração 08.** 04.05.09 acusa falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com o percentual de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2017 e 2018.

Nas razões defensivas, o Autuado rebateu estas infrações apontando equívocos no levantamento fiscal, dentre outros: (i) inconsistências nas quantidades registradas nos estoques inicial e final; (ii) omissão de notas fiscais de Entradas; (iii) omissão de notas fiscais de Saídas; (iv) contagem relacionadas em notas fiscais com códigos que não identificam as mercadorias, como CFOP 1949, 2949, 6949 e 5949.

Em sede de informação fiscal, o Autuante declarou que acatava parcialmente as alegações da defesa e elaborou novo demonstrativo de débito, reduzindo os valores inicialmente apurados.

Ao tomar ciência da informação fiscal, o defendente se manifestou afirmando que, em que pese os ajustes realizados, persistiam erros que viciavam o lançamento de ofício. Elaborou planilha demonstrativa de seus argumentos e solicitou fosse realizada diligência fiscal.

Cabe registrar, que erros cometidos pela fiscalização, quando em ação fiscal, na apuração de irregularidades cometidas pelo contribuinte, são passíveis de correção. É nesse sentido a inteligência do § 1º, do art.18 do RPAF/99.

Sendo assim, o Colegiado dessa 3ª JJF, em busca da verdade material, deliberou pela conversão dos autos em diligência, a fim de que o Autuante apreciasse as questões suscitadas pelo contribuinte, realizando os ajustes necessários.

A diligência foi realizada pelo Autuante, que elaborou novos demonstrativos, chegando a um terceiro resultado de omissões para estas infrações, conforme demonstrado a seguir:

Infração	Lançado originalmente	Informação Fiscal	Diligência
Infração 07	36.580,16	43.872,39	40.702,57
Infração 08	20.107,15	23.459,37	21.931,05
04.05.05	Nova Infração	0,00	4.491,17

Analizando os elementos que compõem estas infrações, verifico que o Autuante, cada vez que vem a estes autos, renova suas informações, alterando seus cálculos iniciais.

Sobre a matéria ora em discussão, verifico que o levantamento quantitativo por estoques de mercadorias consiste em um roteiro de fiscalização, cujo procedimento a ser desenvolvido pelo Fiscal deverá estar em consonância com os ditames da Portaria nº 445/98, que foi editada visando a necessidade de orientar os trabalhos e procedimentos de auditoria fiscal de estoques, em estabelecimentos comerciais e industriais, pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia.

Neste cenário, dúvidas não há, a respeito da importância da quantificação dos estoques iniciais e finais e levantamento das quantidades de Entradas e Saídas para a realização dos trabalhos de levantamento fiscal e apuração de possíveis omissões de receitas.

No presente caso, observo que, em três oportunidades o Autuante apurou diferentes valores para a omissão de receitas, variando a base de cálculo, para mais, ou para menos, inclusive com inclusão de uma nova natureza de omissão, infração **04.05.05**, que não se encontrava presente no lançamento de ofício original, conforme quadro demonstrativo retro mencionado.

Analizando as alegações arguidas pelo defensor, assim como, os elementos que compõem o presente PAF, como a descrição da infração, além dos esclarecimentos trazidos pelo autuante na informação fiscal e na diligência realizada, verifico presente no lançamento de ofício, vício que resulta em falha insanável para estas infrações.

Para a decisão da lide, ressalto que a base de cálculo do imposto deve ser determinada a salvo de qualquer imperfeição. Indispensável, portanto, que seja demonstrada de forma compreensível, onde seja indicado o método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao seu entendimento, além de fundamentada na legislação tributária. Isto pelo fato de ela ser a dimensão material do tributo e decorrer dos princípios da legalidade e da verdade material que norteiam a norma tributária do país.

Em obediência à legislação tributária e da situação relatada, estas infrações não podem subsistir devido a insegurança na quantificação da base de cálculo. Não se pode afirmar com inequívoca certeza, que os valores lançados após a diligência realizada, são resultantes dos procedimentos exigidos pela citada Portaria 445/98, e pelo art. 23-A e 23-B da Lei 7.014/96.

Ressalto que como já mencionado neste voto, o parágrafo 1º, do art. 18 do RPAF/99, estabelece que 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 ser corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente. Entretanto, observo que após a diligência realizada, permanecem no lançamento, a apontada insegurança na determinação da infração e apuração da base de cálculo, com consequente cerceamento do direito de defesa do Autuado.

Neste caso, poder-se-ia questionar, se a realização de uma nova diligência não seria suficiente para sanar tais falhas, contudo, entendo que a única forma de purgar o vício apontado é o refazimento da ação fiscal, livre dos erros cometidos, sem ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa.

Com efeito, o art. 142 do CTN estabelece que, no lançamento, cabe à autoridade fiscal calcular o montante do tributo devido. Obviamente, em observância ao princípio da garantia à ampla defesa, plasmado no art. 2º do RPAF/99, tal cálculo deve ser consubstanciado em demonstrativos que retratem a verdade material.

A exigência de clareza da forma como foi apurado o débito, decorre dos princípios da legalidade e da verdade material, devendo os agentes do Fisco pautar os seus atos com observância do Código Tributário Nacional, precisamente o seu artigo 142, parágrafo único, assim como, o RPAF/99, em seu art.39. A descrição da ocorrência dos fatos deve ser feita da forma mais clara e

segura possível, incluindo-se aí a demonstração dos cálculos e a informação dos métodos utilizados para determinar a base de cálculo do imposto.

Assim, concluo após toda a análise acima mencionada, que os equívocos constatados, são motivadores de nulidade do procedimento fiscal, de acordo com o art. 18, IV, "a", do RPAF/99.

Represento à autoridade competente que determine a renovação do procedimento para verificação dos reais fatos ocorridos, a salvo das falhas apontadas, objetivando resguardar os interesses do Estado, como determina o artigo 21 do RPAF/99. Concluo pela nulidade das infrações 07 e 08.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, conforme planilha abaixo:

Infrações	ICMS	Multas	Julgamento
01	544,07	60%	Procedente
02	3.703,03	100%	Procedente
03	25.474,66	60%	Procedente
04	12.179,06	60%	Procedente
05	2.172,83	60%	Procedente
06	5.292,88	100%	Procedente em parte
07	0,00	-	Nulo
08	0,00	-	Nulo
Total	49.366,53		

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269141.0006/20-6, lavrado contra **MAPRON MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LIMITADA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 49.366,53, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 8.995,91 e 60% sobre R\$ 40.370,62, previstas no inciso VII, alínea "a", inciso V, alínea "b", inciso II, "a" e "b" e inciso III, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2022.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR