

A. I. Nº - 299167.0006/20-5
AUTUADO - CASA PRONTA MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.
AUTUANTE - MARIA DE FÁTIMA FERRAZ SILVA GUIMARÃES
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET -29/07/2022

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0112-03/22-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** POR OMISSÃO DE ENTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL. **b)** POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir integralmente as irregularidades apuradas. Ajustes realizados pelo Autuante em sede de diligência fiscal reduziu o valor originalmente lançado. Infrações parcialmente caracterizadas. Rejeitada a nulidade suscitada. Não acolhida a decadência arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 13/08/2020, exige crédito tributário no valor de R\$138.490,63, em razão da apuração das seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.05.05 - falta de recolhimento do imposto, constatada pela apuração de diferença tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, no exercício de 2015, no valor de R\$101.700,37, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 - 04.05.09 - 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 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 estoques em regime fechado, no exercício de 2015, no valor de R\$36.790,26, acrescido da multa de 60%;

O autuado impugna o lançamento fls.36/55. Resume os fatos autuados. Afirma que, por meio de seus advogados, devidamente representados conforme instrumento de mandato, inconformado com a exigência fiscal constante do Auto de Infração, vem, tempestivamente, apresentar as razões de defesa, pedindo, que as encaminhe ao Conselho de Fazenda, para exame e julgamento, por uma de suas Junta de Julgamento Fiscal, para o melhor fim de direito e de justiça. Reproduz a acusação fiscal e o respectivo enquadramento legal.

Frisa que, em que pese o esforço e a dedicação da Autuante na busca da constatação de ilícitos tributários, não logrou o êxito desejado. A verdade é que, como restará provado, o lançamento fiscal é nulo de pleno direito, pois pautado em omissão de entrada inexistente, bem como, em decorrência da apuração de crédito tributário extinto pela decadência, em face

do previsto no art.150, § 4º do CTN, já que o ICMS é imposto sujeito a lançamento por homologação.

Observa que em relação a atividade de lançamento fiscal é necessário identificar a hipótese ou a figura do tipo tributável. Para tanto, há uma técnica que consiste na dissecação dessa norma para identificar nela, os elementos constitutivos, aos quais deverão corresponder todas as características do acontecimento do mundo social a que se quer atribuir a força de fazer nascer o dever jurídico de pagar o tributo. Destaca tais elementos.

Aduz que a obrigação que lhe foi imposta foi feita com base no que se interpreta da legislação relativamente ao regulamento de ICMS, em relação ao prazo decadencial para extinção do crédito tributário, que afasta o que determina o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, bem como, o art. 146 da Constituição Federal, em flagrante violação do que determinam tais textos, bem como, em relativa a uma omissão de entrada inexistente, considerando-se os efeitos do prazo decadencial para fins de conferência de estoque, tornando desprovido do menor respaldo legal o auto de infração ora impugnado.

Aduz que, em que pese o respeito que possui em relação aos fiscais que fazem parte do fisco, cumpre observar que, considerando o que prevê o texto constitucional e o Código Tributário Nacional, os créditos tributários no lançamento fiscal que lhe foi imputado, relativos as operações comerciais ocorridas de 01.01.2015 a 31.07.2015, estão extintos pela decadência, razão pela qual carece de respaldo legal, restando nulo o Auto de Infração à luz do que prevê o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF.

Isso porque, a modalidade de extinção do crédito tributário decorrente do lapso de tempo, visto que o ICMS é um tributo submetido ao lançamento por homologação. Sendo assim, a incidência do prazo de 05 anos que enseja a decadência, a perda do direito do fisco de lançar o crédito tributário, pelo decurso do tempo, possui contagem do prazo de 05 anos, previsto no art.150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Assevera que, pela interpretação sistemática dos dispositivos legais que se referem a decadência, as operações comerciais, cujo fato gerador ocorreu até o dia 31/07/2015, estão fulminadas pela decadência. Explica que quando o contribuinte não faz qualquer pagamento do ICMS devido mensalmente, em suas operações, significa que não quantificou e por isso não haveria o que homologar por parte do fisco, aplica-se o art. 173, I do CTN.

No caso em exame, a situação é diferente. Afirma que mensalmente, quantificou o valor do imposto mediante apuração dos dados e documentos fiscais entregues ao fisco, bem como, realizou o pagamento do imposto devido, o que reclama a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial, para o período de 01/01/2015 à 31/07/2015. Sobre a matéria, reproduz doutrina e jurisprudência.

Feitas estas considerações, aduz que a possibilidade de a autoridade administrativa responsável pelos julgamentos no processo administrativo tributário, decidir com base em fundamentos constitucionais, é algo que deve ser examinado, levando-se em conta, a própria supremacia constitucional em nosso ordenamento jurídico.

Pautada em tais premissas decorrentes da Carta Magna e aos princípios de direito tributário, destaca que o posicionamento do CONSEF/BA, que destaca parecer da Procuradoria da Fiscal do Estado, reconhece a aplicação do prazo decadencial em relação ao ICMS, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte cumpre a obrigação de quantificar e realizar o pagamento antecipado do imposto, mesmo que o valor seja menor que devido, conforme se observa em decisão cujo trecho da ementa transcreve.

Anota que, considerando que o Autuante, ao lavrar o auto, cobrou o valor do imposto com base em diferenças, levando em conta a omissão de entradas, ao fazer a conferência dos levantamentos tomando como base, o estoque inicial em 31/07/2015, que foi informado em sua

escrita fiscal, inexistente qualquer omissão de entrada, de forma que nenhum valor do imposto é devido, conforme planilha de levantamento que elaborou (doc.2.4), no qual consta a conferência do trabalho do fiscal, de acordo com os dados do SPED Fiscal de 31/07/2015 e Inventário (doc. 2.6).

Apresenta entendimento que tal fato, evidencia a nulidade do lançamento fiscal à luz do que prevê o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF, e a improcedência da autuação, já que se revelam inexistentes os elementos possíveis para caracterizar qualquer infração à legislação, em relação aos atos por ela praticados, inerentes a realização do lançamento por homologação, conforme se observa do teor dos demonstrativos apresentados pela Autuada, que deveriam prevalecer em nome da verdade material.

Isto posto, diz que considerando que os fatos descritos no auto, não sujeito a decadência, revela a inexistência de omissão de entrada para o período de 01/08/2015 à 31/12/2015, estão devidamente descritos nas planilhas elaboradas pela Autuada, manifesta é a nulidade do lançamento fiscal, o que resulta na sua improcedência.

Ante o exposto, pede que sejam observadas as alegações de defesa, devendo ser reconhecida a nulidade do lançamento fiscal em relação aos fatos tributários apurados do período de 01/01/2015 à 31/07/2015, em face da materialização de decadência, bem como a inexistência de omissão de entrada apurada pela fiscal Autuante, para o período de 01/08/2015 à 31/12/2015, a qual resulta na nulidade do lançamento fiscal, e na improcedência integral do auto, para o melhor fim de direito e de justiça.

A Autuante presta a informação fiscal fls. 71/73. Diz que em 13/08/2020 foi concluída ação fiscal no contribuinte Casa Pronta Materiais de Construção LTDA, referente ao exercício de 2015, que culminou com a lavratura do presente Auto de Infração, com ciência dada em 17/08/2020. Reproduz as irregularidades apuradas. Aduz que a Autuada impugnou o lançamento. Analisa as razões defensivas.

Sobre a nulidade arguida é, de fato, matéria a ser discutida no mérito: decadência. Isto porque, na ação fiscal não se verifica nenhuma transgressão expressa no artigo 18, do Decreto nº 7629/99, já que obedeceu aos critérios dispostos na Portaria 445/98. Logo, ultrapassados os argumentos apresentados em sede de nulidade, aprecia os argumentos sobre o mérito.

Afirma que o Autuado faz longa dissertação em sua defesa. Informa que a ação fiscal é exclusivamente, de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em 31/12/2015. O exercício fiscal do exercício de 2015, finalizado em 31/12/2015. Frisa que nenhuma jurisprudência trazida aos autos se aplica ao caso concreto.

Em se tratando dos argumentos quanto ao levantamento de estoques, ressalta que a Autuada falta com a verdade ao alegar: *“Nesse aspecto, ao fazer a conferência dos levantamentos tomando como base o estoque inicial em 31/07/2015, aquele que foi informado pela Autuada em sua escrita fiscal...”* Pergunta se existe penalidade administrativa para quem apresenta fato que não comprova.

Insere *print scream* dos Registros de Inventário *“que foi informado pela Autuada em sua escrita fiscal”*. Aponta ser nítido, que ali, somente constam 31/12/2014 e 31/12/2015. No entanto, traz este fato somente para que o Relator “comprove” a tentativa da Autuada, de induzir a erro em outras alegações. Isto porque, explica que o levantamento quantitativo do exercício de 2015 compreende as movimentações com mercadorias no referido exercício de 01/01/2015 a 31/12/2015.

Assim, a Autuada prossegue com o esdrúxulo argumento, conforme destaca um trecho, tentando confundir o Relator: *“...aproximadamente mais de 90% dos produtos objeto da apuração estão sujeitos a substituição tributária/antecipação tributária, na forma da lei, cujo valor do imposto é recolhido antecipadamente no momento da entrada e não saída...”*

Sustenta que, o que está sendo exigido é exatamente, o imposto sobre as omissões de entradas de mercadorias, incluindo as enquadradas no regime de substituição tributária, as quais a Autuada, comprovadamente, através dos demonstrativos que amparam a acusação, deu entrada no seu estabelecimento sem documentação fiscal.

Logo, frisa que não há nenhuma prova do recolhimento deste imposto. Afirma que a Autuada recolheu regularmente o ICMS Antecipação Tributária e Antecipação Parcial das mercadorias, cujas notas fiscais foram regularmente escrituradas na sua escrita fiscal. Assevera que isso não está sendo discutido.

Aduz como informação complementar, que o total de itens de mercadorias objeto do levantamento fiscal é de 3.439. A quantidade de itens de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária é de 2.054. Fazendo as contas (regra de três simples), obteve o percentual de 59,73%, se arredondarmos, não se chega nem perto, dos 90% (noventa por cento) anunciados pela Autuada nos seus cálculos.

Como se vê, aponta que a Autuada não elidiu a acusação. Buscou subterfúgios que não se aplicam *in casu*. Assim, requer a procedência do Auto de Infração.

Considerando que nas razões de defesa, o Autuado alegou que, aproximadamente, mais de 90% dos produtos objeto da apuração, estão sujeitos a substituição tributária/antecipação tributária, na forma da lei, cujo valor do imposto é recolhido antecipadamente, no momento da entrada e não na saída.

Em contraponto, na informação fiscal, a Autuante ressaltou que está sendo exigido imposto sobre as omissões de entradas de mercadorias, incluindo as enquadradas no regime de Substituição Tributária, considerando a comprovação por meio do levantamento fiscal, que ampara a acusação, que o Autuado deu entrada no seu estabelecimento sem documentação fiscal. Disse que o total de itens de mercadorias objeto do levantamento fiscal é de 3.439, e a quantidade de itens de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária é de 2.054.

Considerando-se ainda, a constatação que a Infração 01 trata de presunção de omissão de saídas em relação às mercadorias consideradas do regime normal de apuração do ICMS e mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Neste caso, a Portaria SEFAZ-BA nº 445/98 estabelece que, “*verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação*”. Portanto, a análise desse fato, quanto às mercadorias consideradas do regime normal, não apresenta a mesma conclusão em relação às mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, conforme se pode observar nos arts. 7º e 8º c/c art. 10 dessa mesma Portaria.

Dessa forma, deveria ser dado tratamento distinto a cada situação tributária, ou seja, exigência do imposto por presunção (mercadorias do sistema normal de apuração) e responsabilidade solidária (mercadoria da substituição tributária).

Na assentada do primeiro julgamento deste PAF, se fizeram presentes, o advogado, Dr. Lenov Pinto Moreira e o Diretor de TI da empresa, Sr. Oriosvaldo Lopes de Almeida, que realizaram sustentação oral, reiterando todos os pontos da impugnação e arguindo a necessidade de realização de diligência para apresentação de elementos, que afirmou ter em poder da empresa e que alterariam os valores originalmente exigidos.

Na citada sessão, a 3ª JJF decidiu pela conversão do presente PAF em diligência fls.81/82.

Após análise efetuada na sessão de julgamento, esta Junta de Julgamento Fiscal deliberou por converter o presente processo em diligência à Infaz de origem, para a Autuante elaborar dois demonstrativos: (i) um para as mercadorias do regime normal de apuração do imposto (infração 01); (ii) outro para as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, inclusive das infrações 01 e 02.

A Inspeção Fiscal deveria providenciar a entrega ao autuado, de cópia de todos os elementos que fossem anexados aos autos em cumprimento à diligência, devendo ser firmado recibo pelo contribuinte ou seu representante legal. Na intimação ao sujeito passivo, caso houvesse alguma alteração da natureza da infração deveria ser reaberto o prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, para o mesmo se manifestar, querendo, sobre os elementos a ele fornecidos.

A diligência foi realizada fls.87/89. A Autuante afirma que conforme demonstrativo de fl.07 a 09 (recorte e completo na mídia de fl. 31) foi apurada tanto omissão de Entradas, quanto omissão de Saídas. Assim, diz que foram obedecidos os procedimentos prescritos na Portaria 445/98, conforme o art. 13, que reproduz.

Afirma que após análise em sessão de julgamento, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu, baixar o Processo Administrativo Fiscal em diligência, para elaboração de dois demonstrativos, na forma descreve. Esclarece que segregadas as mercadorias tributadas das não tributadas, o demonstrativo de débito passa a ser o seguinte:

Infração 01 - 04.05.05

Data Ocorr.	Data Vencto	Base de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr. Histórico	Vr. da Diligência
31/12/2015	31/12/2015	598.237,47	17%	100%	101.700,37	78.170,05
				Total	101.700,37	78.170,05

Infração 02 - 04.05.09

Data Ocorr.	Data Vencto	Base de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr. Histórico	Vr. Diligência
31/12/2015	31/12/2015	216.41 3,29	17%	60%	36.790,26	36.790,26
				Total	36.790,26	36.790,26

Infração 03 - 04.05.02

Data Ocorr.	Data Vencto	Base de Cálculo	Aliq.(%)	Multa(%)	Vr. Histórico	Vr. Diligência)
31/12/2015	31/12/2015	0,00	17%	100%	0,00	48.620,22
				Total	0,00	48.620,22

Explica que a infração 03 tem sua existência, com base na segregação solicitada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal. A segregação das omissões de mercadorias tributadas, das enquadradas no regime de Substituição Tributária, e onera o crédito tributário lançado originalmente no auto de infração de R\$138.490,63 para R\$163.580,53.

Ao tomar ciência da diligência, o contribuinte volta a se manifestar fls.97/122. Afirma que considerando os termos da peça acusatória, sua leitura demonstra que foi lavrada contra a empresa Autuada, auto de infração descrevendo a existência de lançamento fiscal decorrente do resultado das operações de estoque, do período de 01/01/2015 à 31/12/2015, onde foram encontradas irregularidades, relativas diferenças de recolhimento dos valores de ICMS nas operações de saídas e nas operações de entradas, tendo a fiscal Autuante optado por cobrar as diferenças nas operações de maior expressão monetária, identificadas no caso, como as omissões de entradas.

Conforme descrição do auto de infração, resultou nas apurações descritas na infração 01 - 04.05.05 e infração 02 - 04.05.09, conforme apontam os lançamentos feitos pela fiscal Autuante.

Destaca que na infração 02, concluiu a Auditora Fiscal que a Autuada teria infringido o disposto no artigo 6º, art. 23, da Lei 7014/96, estando passível da aplicação das penalidades de multa prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96.

Prossegue afirmando, que apresentada a defesa e a Autuante sua informação fiscal, sendo que, quando do julgamento pela Junta foi baixado o processo em diligência, tendo a Autuada solicitado o direito de retificar os arquivos magnéticos em nome da verdade material, requerimento que a fiscal Autuante ignorou, e posteriormente, intimada do resultado da diligência, verificou que foi incluída nova infração, a de n.º 03 - 04.05.02, onde destaca expressamente a Autuante, que houve uma revisão do lançamento fiscal para maior, após a diligência, passando a haver cobrança no mesmo auto da infração, o item 03 citado, onde o crédito tributário passou de R\$138.490,63 para R\$163.580,53, tendo sido a Autuada intimada, para fins de apresentar a nova impugnação reabrindo-se o prazo de defesa.

Realizada a diligência, esclarece que inobstante o esforço e a dedicação da Autuante na busca da constatação de ilícitos tributários, não logrou o êxito desejado. A verdade é que, como restará provado, o lançamento fiscal é nulo de pleno direito, pois pautado em omissão de entradas inexistentes, bem como, em decorrência da apuração de crédito tributário extinto pela decadência, relativo ao período de 01/01/2015 à 31/07/2015, em face do quanto previsto no art. 150, § 4º do CTN, já que o ICMS é imposto sujeito a lançamento por homologação.

Aduz que, considerando que o prazo para reabertura de defesa é de 60 dias e que a intimação sobre a reabertura do prazo de defesa, via DTe deu-se em 27/09/2021, claro está a tempestividade da defesa.

No que diz respeito a defesa repete integralmente os argumentos utilizados em sua impugnação inicial. Discorre sobre os atos administrativos e longamente sobre a decadência. Aduz ter pago imposto mensalmente, o que comprova que cumpriu o seu dever, quanto ao lançamento do ICMS no período sujeito a decadência, sendo que a omissão do fisco de realizar o lançamento de ofício e cobrar as diferenças de imposto eventualmente devidas, não afasta o reconhecimento do prazo decadencial fixado no art. 150, § 4º do CTN.

Esclarece que face a tais premissas não se pode confundir a inércia do fisco em cobrar o valor do imposto devido, com a ausência por parte do contribuinte de lançamento por homologação, para fins de afastar o reconhecimento do efeito da decadência, em relação aos fatos tributáveis do período de 01/01/2015 à 31/07/2015, no caso em exame, uma vez que a análise da documentação que acompanha a defesa, revela a materialização do lançamento por homologação por parte da Autuada, o que obrigada ao reconhecimento dos efeitos da decadência em relação aos fatos tributários ocorridos no período de 01/01/2015 à 31/07/2015.

Sobre a decadência reproduz doutrina e jurisprudência. Em relação a atividade administrativa, a qual está subordinada a instituição pública, que participa da administração pública direta e indireta, a principal consequência que veio a se instaurar diante desta nova concepção do direito foi que os atos praticados pela administração passam a ser obrigados a levar em conta, não apenas a legalidade objetiva e sim, todos os demais princípios descritos no texto constitucional, dentre eles a própria legalidade.

Ressalta que a Constituição, ao estabelecer as formas de controle de constitucionalidade, disciplinando a competência do judiciário para decidir sobre a inconstitucionalidade ou não de uma lei, não veda de forma expressa em nenhum momento, que o controle da constitucionalidade seja feito por autoridades administrativas, quando do exercício do controle da legalidade durante o processo administrativo tributário.

Observa que agindo assim, estará a autoridade administrativa agindo em conformidade com o princípio da legalidade, que possui matriz constitucional. É necessário observar que o texto constitucional, ao consagrar a ampla defesa e o contraditório como princípios orientadores da defesa também em sede administrativa, não estabeleceu nenhuma exceção em relação a qual matéria poderia vir a ser deduzida em sua defesa, de forma que não pode o legislador, através de norma infraconstitucional, estabelecer que o julgador não pode se manifestar sobre as questões constitucionais deduzidas na defesa, sob pena de estar elaborando norma de manifesta inconstitucionalidade.

Sobre o resultado da diligência, observa que embora tenha sido devolvido o prazo de defesa, a Autuante violou premissas básicas da autuação, rasgando premissas constitucionais inerentes a garantia dos contribuintes, ao inserir no lançamento fiscal a cobrança da Infração 03 - 04.05.02, a qual não constava inicialmente na autuação, onde não se descreve a natureza da infração, bem como a fundamentação legal, o que enseja a nulidade do auto, tendo sido violado também o que determina o art. 156 do RPAF/99 vigente, já resulta da diligência o agravamento das condições descritas no auto, situação reconhecida como *reforma in pejus*.

Destaca que o resultado da diligência, inerente a infração 03, apontado pelo Autuante evidencia manifesta nulidade, pois por via ilegal após a instauração do processo administrativo tributário, busca o Autuante elidir os efeitos da decadência, para inserir no auto cobrança de dívida tributária que originariamente não constou no auto de infração, relativo a período cuja apuração de crédito resta extinta pela decadência, não havendo mais possibilidade de realizar a fiscalização, onde inclusive não pode exercer seu direito de denúncia espontânea, não havendo notícia de que estivesse sob fiscalização novamente relativa ao período em que foi apurada a infração 03 descrita no resultado da diligência. Sobre o tema cita trecho do julgamento do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco. (TATE nº 01.095/16-1, Processo SF nº 2015.000008133891-08, Interessado: Carrefour Comércio e Indústria Ltda., SEFAZ/PE).

Informa que considerando que o fiscal responsável pela atuação, ao lavrar o auto cobrou o valor do imposto, com base diferenças levando em conta a omissão de entradas, neste aspecto ao fazer a conferência dos levantamentos tomando como base o estoque inicial em 31/07/2015, aquele que foi informado pela Autuada em sua escrita fiscal nos termos do arquivos apresentados, já que não foi possível retificar os arquivos em sede de diligência, embora tenha sido feito requerimento, esclarece que inexistente qualquer omissão de entrada, de forma que nenhum valor do imposto é devido, conforme consta da planilha de levantamento realizada pela Autuada, no qual consta a conferência de todo o trabalho do fiscal Autuante, mantidos os dados do SPED Fiscal apresentado 01/01/2015 até 31/07/2015 atingidos pela decadência e inventário.

Isto posto, entende que considerando que os fatos descritos no auto, não sujeito a decadência, revela a inexistência de omissão de entrada para o período de 01/08/2015 à 31/12/2015, estão devidamente descritos nas planilhas elaboradas pela Autuada, manifesta é a nulidade do lançamento fiscal, o que resulta na sua improcedência.

Ante o exposto, pede: i) sejam observadas as alegações de defesa, devendo ser reconhecida a nulidade do lançamento fiscal em relação aos fatos tributários apurados do período de 01/01/2015 à 31/07/2015, em face da materialização de decadência; (ii) a nulidade da cobrança relativa a infração nº 03 decorrente da diligência, bem como, a inexistência de omissão de Entradas, apurada para o período de 01/08/2015 à 31/12/2015, a qual resulta na nulidade do lançamento fiscal e via de regra na improcedência integral do auto, para o melhor fim de direito e de justiça.

A autuante em nova informação fiscal fl.172, diz que o autuado nada acrescentou de novo ou admitido em direito, capaz de modificar seu entendimento.

Registro a presença, na sessão de julgamento, do advogado, Dr. Leonov Pinto Moreira e do Diretor de TI da empresa, Sr. Oriosvaldo Lopes de Almeida, que realizaram a sustentação oral.

VOTO

Preliminarmente, o defendente arguiu que o lançamento fiscal é nulo, à luz do que prevê o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99, sob o entendimento de que se revelam inexistentes os elementos possíveis para caracterizar qualquer infração à legislação.

Não acolho esta alegação por falta de suporte fático e jurídico. Verifico que a autuação em discussão teve por base a Escrituração Fiscal Digital/EFD do Autuado, onde consta seus livros fiscais: Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Inventário. A omissão de receitas foi apurada mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria em exercício fechado, com supedâneo nas regras da Portaria nº 445/98.

Cabe registrar, por importante, que o autuado foi alertado pela fiscalização, de que teria encaminhado à SEFAZ, sua EFD com incongruências e foi devidamente intimado, para retificar a EFD e declarar estoques existentes em 31.12.2014 e 31.12.2015, concedido prazo regulamentar de 30 dias, conforme fl.06 do PAF, com ciência no dia 07/07/2020, para que realizasse a retificação das citadas inconsistências.

Nesse sentido, conforme aduzido na informação fiscal, o levantamento fiscal refere-se ao exercício de 2015 e teve como base os dados informados pelo autuado, no seu Registro de Inventário, devidamente retificado, onde constam os estoques existentes em 31/12/2014 e 31/12/2015.

Na assentada de julgamento, em sustentação oral, o patrono da autuada insistiu para que se deferisse uma nova revisão fiscal. Afirmou que poderia comprovar erros nos livros de Inventário registrados em sua EFD no período autuado. Disse que esta alegação poderia ser comprovada através do registro na sua Contabilidade, onde se verifica saldos de estoques no seu Balanço Patrimonial de 2014 e 2015.

Este pedido de revisão foi indeferido pela 3ª JJF.

Cabe salientar, que ao defendente foram concedidos todos os prazos legais para lhe possibilitar trazer aos autos, elementos probatórios de suas alegações. Além disso, o PAF foi convertido em diligência e devolvido o prazo de defesa ao Autuado, sessenta (60) dias. Somente após decorrido um ano, para que o processo estivesse apto a ser pautado, é que na sessão de julgamento, o contribuinte alega a existência de novas provas, documentos estes, que poderiam ter sido apresentados desde a sua impugnação inicial. De tal procedimento, depreende-se procrastinação ao devido julgamento do PAF.

Dessa forma, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração.

Ademais, nos termos do art.18, § 1º do RPAF/99, esta 3ª JJF converteu o presente processo em diligência, a fim de que fossem purgados vícios detectados no curso da instrução processual, tendo sido reaberto prazo de defesa ao autuado, lhe possibilitando assim, o exercício pleno do seu direito de defesa e contraditório.

Neste cenário, no presente caso, no que tange às questões formais, verifico na lavratura do auto de infração, nos termos do art. 39 do RPAF/99, e 142 do Código Tributário Nacional, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário

reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

O defendente suscitou a decadência. Disse que os créditos tributários no lançamento fiscal que lhe foi imputado, relativamente as operações comerciais ocorridas entre 01.01.2015 a 31.07.2015, estariam extintos, devendo-se a essas ocorrências, ser aplicada a regra do art.150, § 4º do CTN.

Sobre a matéria, assim estabelece o art. 150 do CTN, *“O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”*. Já o § 4º, desse mesmo artigo, estabelece que, *“se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*. Neste caso, a contagem do prazo de decadência, é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele, em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

O entendimento firmado neste CONSEF, e em conformidade com a PGE - Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, é no sentido de que o lançamento por homologação, seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN. Ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos, em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação.

No caso em exame, a exigência fiscal se refere a omissão de receitas apurada pela fiscalização mediante levantamento quantitativo de estoques. O imposto ora exigido, não foi recolhido, nem mesmo, parcialmente. Se a receita foi omitida, por óbvio não foi declarada, logo, nada existe a ser homologado. A contagem se dá, conforme a regra do art. 173, I do CTN, a partir do primeiro dia do exercício seguinte, àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Considerando que as irregularidades apuradas, se deram no exercício de 2015, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário vai até 31.12.2020. Como o defendente tomou ciência do Auto de Infração em 17/08/2020, não há que se falar em decadência, estando os créditos aqui exigidos em absoluta consonância com a legislação aplicável. Afasto, portanto, a decadência arguida.

No mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado, as seguintes irregularidades:

Infração 01 – 04.05.05 - falta de recolhimento do imposto, constatada pela apuração de diferença tanto de entradas, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, no exercício de 2015, no valor de R\$101.700,37, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 - 04.05.09 - 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 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 estoques em regime fechado, no exercício de 2015, no valor de R\$36.790,26, acrescido da multa de 60%.

Em sede de informação fiscal, a Autuante ressaltou que está sendo exigido imposto sobre as omissões de entradas de mercadorias, incluindo as enquadradas no regime de Substituição Tributária, considerando a comprovação por meio do levantamento fiscal, que ampara a acusação, que o Autuado deu entrada no seu estabelecimento sem documentação fiscal. Disse que o total de itens de mercadorias objeto do levantamento fiscal é de 3.439, e a quantidade de itens de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária é de 2.054.

Constata-se que a infração 01 trata de omissão de entradas maiores que as omissões de saídas, em relação às mercadorias tributáveis pelo regime normal de apuração do ICMS e também, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

A Portaria SEFAZ-BA Nº 445/98 estabelece que, “*verificando-se omissões do registro de entradas, é necessário analisar a repercussão desse fato à luz da legislação*”. Portanto, a análise desse fato, quanto às mercadorias consideradas do regime normal, não apresenta a mesma conclusão em relação às mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, conforme se pode observar nos arts. 7º e 8º c/c art. 10 dessa mesma Portaria.

Neste caso, deve ser dado tratamento distinto a cada situação tributária, ou seja, exigência do imposto por presunção (mercadorias do sistema normal de apuração) e responsabilidade solidária (mercadoria da substituição tributária).

Após análise efetuada na sessão de julgamento, esta Junta de Julgamento Fiscal deliberou por converter o presente processo em diligência à Infaz de origem para a AUTUANTE elaborar dois demonstrativos: (i) um para as mercadorias do regime normal de apuração do imposto (infração 01); e outro, (ii) para as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, inclusive das infrações 01 e 02.

Cumprida a diligência, a Autuante concluiu que segregadas as mercadorias tributadas, das não tributadas, conforme determinação desta 3ª JJF, o demonstrativo de débito passou a ter a seguinte configuração: (i) infração 01 - 04.05.05 – R\$78.170,05; (ii) infração 02 - 04.05.09 – R\$36.790,26; e a segregação das mercadorias de regime tributação normal, das enquadradas na substituição tributária, deu origem a (iii) infração 03 – 04.05.02 – R\$48.620,22.

Sobre a matéria, 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).

Sobre a infração 01, trata-se de uma presunção *juris tantum*, cabendo ao autuado apresentar elementos contrários a presunção, conforme previsto no inciso IV, § 4º, art. 4º, da Lei 7014/96, que reproduzo:

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;

No que tange às infrações 02 e 03, o levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art.10 da Portaria 445/98, que para melhor compreensão transcrevo, *in verbis*:

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

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

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

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

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

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

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.

Considerando que no caso em exame, a infração 03 – 04.05.02 – R\$48.620,22, (responsabilidade solidária), não foi lançada originalmente no Auto de Infração, não poderá ser exigida no presente PAF. Dessa forma, em obediência ao art. 156 do RPAF/99, represento a autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, podendo o Autuado realizar a denúncia espontânea, antes do início de qualquer procedimento fiscal, conforme art.95 do citado diploma regulamentar, o que o isentará da aplicação da multa.

Cabe ressaltar que o defendente não exibiu elementos para comprovar as diferenças de mercadorias apuradas na autuação e, por se tratar de produtos com recolhimento do ICMS por antecipação tributária, não sendo comprovada a origem da mercadoria, inexistente, consequentemente, comprovação de recolhimento do imposto.

Nas razões de defesa não foi apresentado qualquer documento ou argumento para contrapor os dados numéricos do levantamento fiscal. O impugnante concentrou seus argumentos, na arguição de decadência dos valores lançados, matéria já apreciada neste voto. Sendo assim, nos moldes como foram apuradas e descritas as infrações (01 e 02), é correta a acusação fiscal, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado de acordo com as normas que regem a matéria.

Acolho os demonstrativos elaborados pela Autuante fls.90/93, ajustados pela diligência realizada e o valor autuado remanesce em R\$114.960,31.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299167.0006/20-5**, lavrado contra **CASA PRONTA MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$114.960,31**, acrescido das multas de 60% sobre R\$36.790,26, e 100% sobre 78.170,05, previstas nos incisos II, alínea “d”, III “g”, 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