

A.I. Nº - 232875.0024/22-4
AUTUADO - TPC LOGÍSTICA NORDESTE S.A.
AUTUANTE - ANTÔNIO LUÍS DOS SANTOS PALMA
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 23/02/2023

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0018-02/23-VD**

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDA CONSTATADA POR OMISSÃO DE ENTRADAS. Exigência com base na presunção prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96. A autuada atua na atividade econômica CNAE-fiscal 5211-7/01 - Armazéns Gerais - emissão de *warrant*. A constam apenas. O levantamento tem como base os registros. Escrituração Fiscal Digital – EFD de 2017. Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, e exigido o imposto com base na presunção prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96. A autuada não apresentou provas para desconstituir a presunção. Descabe aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, de 21/09/2007. Auto de Infração **PROCEDENTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 28/06/2022, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 424.277,63, acrescido da multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96, pela constatação da infração a seguir descrita.

INFRAÇÃO 01 – 04.05.05. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entrada – 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, no mesmo exercício, apurado em 2017.

O autuante complementa informando que foi “*Na condição de responsável por solidariedade prevista no Artigo 60, Inciso II, e 8º, Inciso VI, da Lei nº 7.014/96, conforme demonstrativo TPC_Logistica_2017_Estoque, parte integrante do Auto de Infração, cópia entregue ao Autuado, obedecidas as orientações da Portaria 445/98, Artigos 23-A e 23-B, da Lei nº 7.014/96, c/com o Artigo 247 do Decreto nº 13.780/12.*”.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. IV, art. 23-A, inc. I da Lei nº 7.014/96, c/com o art. 13, inc. II da Portaria nº 445/98.

A autuada impugnou o lançamento, fls. 56 a 73, onde inicialmente demonstrou a tempestividade da defesa, relatou os fatos e reproduziu a infração e os dispositivos citados como fundamentação da acusação.

Após transcrever a tabela demonstrativa do levantamento quantitativo, cita como exemplo de “*omissão de entrada*”, a nota fiscal nº 067.637.476, referente ao produto FLEXIBLE-IBC, WOVEN 1650 L, WHITE, COATED, resultando na responsabilidade da autuada pelo pagamento do tributo em razão da condição de depositário.

Aduz que não há que se falar em depósito de mercadoria oriunda de contribuinte fora da Bahia e, muito menos, em omissão, como apontado, vez que a suposta “ausência/omissão de entrada” refere-se a nota fiscal de remessa nº 017.547, não considerada pelo Auditor em sua fiscalização.

Acrescenta que de igual modo, ocorreu com as notas fiscais relacionadas em que não houve omissão de entrada. Atribui as conclusões da fiscalização a uma “análise incompleta da documentação fiscal existente.”

Reproduz trechos do levantamento elaborado pelo autuante referente ao produto de código 67637476 - Flexible-IBC, Woven 1650 L - Coated Inliner, no qual foi apontada a omissão de entradas de 1.320 unidades.

Em seguida apresenta outro demonstrativo elaborada pela defesa, onde relaciona as notas de entrada e de saída, conforme tabela reproduzida.

Produto	NF-e Entrada	NF-e Saída	Data NF-e Entrada	Quantidade
Flexible-IBC, Woven 1650 L, white, coated, Inliner	017.547	001.029	22/07/2016	220
Flexible-IBC, Woven 1650 L, white, coated, Inliner	017.547	001.401	22/07/2016	1.100

Observa que a quantidade (1.320) informada como omissão de entrada se refere a nota fiscal de remessa nº 017.547 não computada na análise da SEFAZ.

Refaz os mesmos demonstrativos para o produto de código 67641311 - FLEXIBLE-IBC. FABRIC 1500 L. WHITE. COATED INUNER e aponta que no demonstrativo apresentado pela SEFAZ as notas fiscais de saídas números 001.092 e 001.425 foram vinculadas a nota fiscal de entrada nº 036.477, no entanto, a nota fiscal de entrada correta é de nº 021.203.

Atribui a quantidade de 1.000 unidades, informada como omissão de entrada à nota fiscal de remessa nº 017.547, não computada na análise da SEFAZ.

Para o produto de código 67000722 - FLEXIBLE-IBC. WOVEN 1600 L. WHITE COATED INUNER, afirma que a omissão de 40 unidades indicada pelo Fiscal, decorreu da não consideração da nota fiscal de remessa nº 017.539.

Quanto ao item de código 50378615 - HYSORB C 9400 1000 Kg, aduz que não foi demonstrado a relação de notas fiscais devido ao grande volume de linhas, mas é possível identificar na planilha “TPC_Logistica_2017_Estoque”, abas “NFE” e “NFS”. Após apresentar seu levantamento, registra que a quantidade (341.552) informada como omissão de entrada referem-se as notas fiscais de remessa números: 005.628, 005.733, 005.769, 006.974, 007.990, 011.863, 012.868, 014.247, 014.532, 017.528, 017.530, 017.871, 017.872, 017.926, 017.939, 017.959, 019.097, 020.354, 020.404, 020.411, 020.413, 020.415, 021.388, 021.495, 021.507, 021.509, 022.195, 023.723, 023.725, 023.742, 023.743, 023.744, 023.746, 023.752, 023.756, 023.758, 023.762 e 023.768 não computada na análise da SEFAZ.

Em relação ao item de código 50441168 - HYSORB C 9400 1000 Kg, conclui que a quantidade de 306 informada pela SEFAZ, cujo valor correto seria 7.306, como omissão de entrada refere-se as notas fiscais de remessa números: 005.586, 005.587, 005.610, 005.613, 005.619, 005.628 e 023.857 não computada na análise da SEFAZ.

Para o produto de código 50473351 - HYSORB C 9400 W 1000 Kg, afirma que a quantidade de 2.000 unidades informada como omissão de entrada, refere-se aos itens das notas fiscais de remessa números: 024.588 e 024.677 não computada na análise da SEFAZ.

Explica que na NF-e nº 024.588, o item HySorb C 9810 W 1000 Kg, quantidade 1, lançado como HySorb C 9400 W 1000 Kg, conseqüentemente a saída foi realizada com a mesma descrição e na NF-e nº 024.677 referente ao item HySorb C 9630 1000 Kg, quantidade 1, lançado como HySorb C 9400 W 1000 Kg, e conseqüentemente a saída foi realizada com a mesma descrição.

Acrescenta que além das notas citadas, estão relacionadas, em anexo, as demais notas fiscais que não forma consideradas pela fiscalização, que comprovam as entradas e saídas de mercadorias, portanto, diz que tais provas afastam a acusação de omissão de entrada.

Salienta que a descrição da fundamentação legal do Auto de Infração não guarda relação com a situação fática ocorrida, visto que, apesar de tratar de depósito de mercadoria em armazém geral, não há que se falar em mercadoria depositada por contribuinte de outra unidade da Federação, tampouco que teria ocorrido omissão de entrada de mercadoria ou que teria havido remessa de bens para conserto sem a ocorrência deste.

Afirma que o Fiscal parece não ter avaliado atentamente as notas fiscais de entrada e saída de mercadoria no estabelecimento no período fiscalizado, observando apenas a avaliação dos registros sistêmicos, pois, se tivesse solicitado e analisado, certamente teria identificado a existência das notas fiscais de entrada e as correspondentes notas fiscais de saída conforme diz demonstrar da planilha e notas fiscais anexadas.

Aduz que, mesmo considerando a ausência da correta fundamentação legal do Auto de Infração, através da análise da documentação em anexo, identifica que não ocorreu fato gerador que daria ensejo a obrigação tributária, ferindo os princípios basilares do processo administrativo fiscal, além dos fundamentos constitucionais.

Justifica a improcedência da autuação, por não ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, a circulação econômica da mercadoria.

Assevera que recebeu durante o período fiscalizado diversas mercadorias de seus clientes, deu entrada a promoveu as devidas saídas, umas para estabelecimento de terceiro, por conta e ordem de seus clientes, e, outras transferidas para este último. Assim, assevera que as referidas mercadorias tiveram entrada e saída através do mesmo estabelecimento com destino a outros estabelecimentos localizados dentro do Estado da Bahia sujeitando-se a hipótese de não incidência prevista no art. 7º da Lei nº 7.014/96, que reproduz.

Pondera, mesmo que se considerasse a hipótese de omissão de entradas, como sugere o Fiscal, caberia, apenas, aplicação de penalidade por descumprimento de dever acessório, jamais a cobrança de ICMS como pretende.

Complementa que a exigência do ICMS estaria pautada em duas premissas: (i) que as mercadorias recebidas e depositadas pela autuada (como Armazém Geral) seriam oriundas de contribuinte de outra unidade da Federação; e (ii) sendo assim, como Armazém Geral, a autuada seria responsável/solidário pelo recolhimento de ICMS, já que, como substituto tributários, estaria obrigada realizar a retenção.

Lembra lição de Plácido e Silva, sobre a matéria e conclui que o Armazém Geral (depositário) é mero prestador de serviço, todavia, quando se enquadra como depositante de mercadora de clientes (contribuintes) interestaduais, o fisco atribui a ele, depositário, a responsabilidade pelo pagamento integral do ICMS, quando da saída da mercadoria nas operações de venda, de modo a minimizar riscos de sonegação.

Leciona que contribuinte é a pessoa que tem relação direta com o fato gerador e responsável é aquele que, mesmo não tendo relação direta com o fato gerador, deve pagar o tributo por força de lei, como é o caso do depositante na hipótese descrita no art. 6º do RICMS/BA.

Em relação às saídas de mercadorias depositadas em Armazém Geral pelo depositante de outro Estado, diz que estas podem, inclusive, ocorrer em retomo ao estabelecimento remetente. Nesta operação, o depositário emite a nota fiscal de retorno do Armazém Geral, com destaque do imposto e, desta forma, o depositante terá de volta a mercadoria, bem como o crédito de ICMS.

Conclui que, como depositante, está sendo compelida a pagar, como substituto tributário, o ICMS devido pela saída de mercadorias em que foi depositante de operações realizadas dentro do Estado da Bahia, amparada pela não incidência, à luz do previsto no art. 7º, inc. I, da Lei nº 7.014/96, razão pela qual, entende ser totalmente impropria a exigência, que afirma ser um verdadeiro abuso, na medida em que exige tributo sobre operação amparada pela não incidência.

Passando a tratar de questões de direito, discute a inexistência do fato gerador. Assim, explica que o ICMS compreende a operação relativa à circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, conforme previsto no art. 155 da Constituição Federal, onde se encontram listadas as hipóteses de incidência do tributo, dentre elas, as operações de circulação de mercadorias, portanto, o legislador constituinte elegeu como elemento de incidência do ICMS não a mera circulação de mercadorias, mas a realização de operações de circulação econômica de mercadorias.

Traz o entendimento consolidado do STF, em que elucida a circulação da mercadoria sem a transferência do bem - REsp 1.125.133/9-GO, e complementa que nesse sentido o STF sedimentou o entendimento que: *“O simples deslocamento físico da mercadoria pelo seu proprietário, sem circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICM.”* - RE 93523.

Transcreve lição de Sacha Calmon Navarro Coelho sobre a matéria e jurisprudência do STF.

Argumenta que o mesmo ocorre no presente caso, vez que a autuada ao receber mercadorias de propriedade de terceiros para armazenagem em regime de armazém geral, com o fim específico de manter sob sua guarda para saída posterior por conta e ordem do proprietário, não realizou qualquer ato ensejador de incidência do ICMS, apenas promoveu a movimentação dos bens, mantendo a titularidade da propriedade dos mesmos em nome do seu real proprietário.

Conclui que a circulação física dos bens (transferência para depósito dentro do Estado da Bahia) não constitui fato gerador do ICMS, estando em total consonância com a previsão legal hipótese de não incidência do imposto referente a saída da mercadoria com destino a armazém geral ou frigorífico situado neste Estado em nome do depositante

Complementa que de igual modo podem ser feitas outras citações que estabelecem a suspensão do tributo nas hipóteses de saídas de mercadorias para conserto, sem estabelecer qualquer prazo para retomo, respeitando a livre e legítima dinâmica da atividade empresarial, assegurada pela Constituição Federal, transcrevendo jurisprudência.

Finaliza que conforme os julgados trazidos que não é possível compelir a autuada a pagar tal tributo, tendo em vista que a saída da mercadoria para depósito em armazém geral não está sujeita a incidência do ICMS, sendo, portanto, inconstitucional, indevida e absurda a cobrança.

Protesta que acaso tenha deixado de atender alguma obrigação acessória de registro ou lançamento, não poderia ser compelida a arcar com o tributo em questão, pois não houve hipótese de incidência de ICMS, portanto, é ilegítima, inconstitucional e indevida a cobrança de ICMS em questão.

Espera que seja desconstituído o Auto de Infração, anulando o mesmo e, por fim requer que seja:

- a) Julgado procedente o pedido anulação do lançamento e a exigência do tributo e multa, dada a inconstitucionalidade, ilegalidade da cobrança de ICMS sem ocorrência de fato gerador, e, por fim, que se dê o arquivamento do presente processo administrativo fiscal;
- b) Juntada nos autos da procuração anexa - Doc.01, cópia do estatuto social e ata de eleição - Doc. 02, bem como demais documentos;
- c) Deferida a produção de todos os meios de prova admitidos em direito;
- d) Recebida a defesa administrativa, e, finalmente julgada e aprovada, para os fins expostos.

O autuante prestou a informação fiscal às fls. 359 a 363, onde inicialmente, esclareceu que os trabalhos de verificação foram realizados a partir da Escrituração Fiscal Digital - EFD declarada e transmitida pela autuada e dos documentos fiscais autorizados e escriturados. Tanto as notas fiscais de entrada, as notas fiscais de saída e o Registro de Inventário em 31/12/2016 e 31/12/2017 encontram-se transcritos no arquivo TPC_Logística_2017_Estoque, mídia, fls. 48.

Atesta que a autuada apresentou, fls. 58 a 66, relação de notas fiscais que alega não terem sido consideradas no levantamento fiscal, que teriam motivado as omissões apontadas.

Assevera que após realizar o cotejo das referidas notas fiscais, comprovou que nenhuma delas se encontra regularmente escriturada na EFD declarada e transmitida.

Repisa que os documentos que respaldam o levantamento, notas fiscais de entrada, notas fiscais de saída, inventário declarado em 31/12/2016 e 31/12/2017, a abrangência foi a escrituração no exercício fiscal de 2017.

Registra que à fl. 58, a autuada fez referência à nota fiscal nº 017.547, cópia à fl. 108, emitida em 21/07/2016, com entrada declarada em 22/07/2019, recorte inserido à fl. 58.

Admite que de fato, esta nota fiscal não foi, e não poderia ser considerada no levantamento, vez que movimentou o exercício de 2016 e as mercadorias que acoberta foram declaradas, se existentes, no livro de Registro de Inventário de 31/12/2016. O mesmo ocorre com as mercadorias constantes nas notas fiscais números: 021.203, 025.220 e 017.539, assim como as demais emitidas em 2016, com declaração “Data NFe Entrada”, fls. 61, 62 e 63.

Conclui que essas notas fiscais foram dadas a entrada no estabelecimento da autuada no exercício de 2016 e, acaso declaradas no Registro de Inventário de 31/12/2016, não foram objeto de questionamento.

O fato se repetiu com as notas fiscais emitidas no exercício de 2015 e com entrada declarada pela autuada (campo “Data NFe Entrada”) no próprio exercício de 2015.

Apona que o levantamento não fez nenhum vínculo, fl. 60, entre notas fiscais de entrada e saída. O levantamento foi realizado em função da mercadoria, quer seja, seu código e descrição, com o devido agrupamento previsto no art. 3º, inc. III, da Portaria nº 445/98.

Quanto às notas fiscais do exercício de 2017, relacionadas na defesa, afirma que todas foram consideradas no levantamento quantitativo, uma vez que legalmente constam registradas na EFD.

Ao abordar o tratamento tributário de Armazéns Gerais e referente a alegação de fl. 68, sétimo parágrafo, diz não saber de onde a autuada extraiu tal procedimento, cujo entendimento considera que a autuada promove a saída da mercadoria sem emissão de nota fiscal e, depois, o depositante, estabelecimento em outra unidade da Federação, emite uma nota fiscal de “*retorno de armazenagem*”, sem efetiva entrada da mercadoria no seu estabelecimento. Questiona se tal procedimento é o correto?

Reproduz o art. 467, incisos I a III e §§ 1º e 2º do RICMS/2012 e conclui ser descabido o entendimento da autuada, fl. 68, segundo parágrafo, de “*se fosse constatada a ‘omissão’ alegada, caberia, apenas, aplicação de penalidade por ‘descumprimento’ de dever acessório, jamais a cobrança de ICMS como pretende a autuação.*”

Defende não debater o art. 3º, inc. VI, da Lei nº 7.014/96 e não o art. 7º, inc. I, da Lei nº 7.014/96, por não guardar nenhuma relação com os fatos, uma vez que este dispositivo se aplica a operações regularmente acobertadas por documentação fiscal, o que não é o caso.

Finaliza que o levantamento fiscal tem como objeto a apuração de omissões de entradas e/ou saídas de mercadorias tributadas e conclui:

- 1º. Quanto à não inclusão no levantamento quantitativo de notas fiscais emitidas e registradas na entrada nos controles da autuada, a defesa comprovou o registro na EFD desses documentos dos exercícios de 2015 e 2016, porém estes exercícios estão fora da abrangência do levantamento fiscal;
- 2º. As notas fiscais do exercício de 2017 relacionadas na defesa foram consideradas no levantamento fiscal e o fato de se referirem a códigos diferentes de mercadorias com mesma descrição, foram objeto de agrupamento no demonstrativo *AUDITORIA DE ESTOQUES*, fl. 07;
- 3º. A argumentação quanto à tributação das operações realizadas por Armazém Geral não é pertinente ao caso concreto uma vez que se aplica a operações regularmente acobertadas por nota fiscal;

4º. A autuada não contestou os valores apurados quer seja de entradas e saídas e inventário considerado em 31/12/2016 e 31/12/2017, declarados pela autuada na EFD como inexistentes.

Requer a procedência do Auto de Infração.

É o relatório.

VOTO

O Auto de Infração em análise imputa ao contribuinte a acusação de uma infração à legislação do ICMS tempestivamente impugnada.

O sujeito passivo é inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, exerce a atividade econômica principal sob CNAE-fiscal 5211-7/01 - Armazéns gerais - emissão de *warrant*, e outras secundárias como depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis, carga e descarga e organização logística do transporte de carga, estabelecido no município de Simões Filho/BA.

Do início da fiscalização o contribuinte tomou ciência através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e em 17/05/2022, fl. 06, sendo cientificado da lavratura no Auto de Infração com a intimação para quitar o débito ou apresentar defesa no prazo de 60 dias, também através do DT-e, mensagem postada em 29/06/2022, cuja ciência tácita se deu em 05/07/2022, fls. 51 e 52, oportunidade que recebeu os demonstrativos analíticos e sintéticos, gravados em arquivos eletrônicos no CD-fl. 48.

Os demonstrativos que dão suporte da infração constam apensados aos autos em recorte, na forma impressa, fls. 07 a 33, foram elaborados pelo autuante de forma clara e precisa contendo todos os dados necessários à perfeita cognição da acusação, estando segregados nas planilhas: Demonstrativo do Cálculo da Omissões, Demonstrativo das Entradas, Demonstrativo das Saídas e o Resumo das Saídas por Item.

Após transcrever ementas de julgados nos Tribunais de Justiça de São Paulo e Espírito Santo, a autuada arguiu nulidade do lançamento, argumentando que não é possível lhe compelir “*a pagar tal tributo, tendo em vista que a saída da mercadoria para depósito em armazém geral não está sujeita a incidência do ICMS, sendo, portanto, inconstitucional, indevida e absurda a cobrança alvo desta infração 01.*”.

Aduziu ainda que “*tenha deixado de atender alguma obrigação acessória de registro ou lançamento, não poderia ser compelida a arcar com o tributo em questão, pois não houve hipótese de incidência de ICMS, portanto, ilegítima a cobrança.*”, e, portanto, considera inconstitucional e indevida a cobrança de ICMS exigido.

Como visto, trata de questão de mérito, portanto será abordada adiante.

Verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara, é possível se determinar com certeza a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, assim como a multa sugerida e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.

Como dito linhas acima, a autuada é contribuinte do ICMS inscrito na condição Normal cuja atividade econômica principal é de armazéns gerais - emissão de *warrant*.

A Lei nº 7.014/96, trata dos armazéns gerais no art. 6º, inc. II *in verbis*:

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito: (...)

II - o armazém geral e o depositário a qualquer título:

a) nas saídas de mercadorias depositadas por contribuinte de outra unidade da Federação;

b) nas transmissões da propriedade de mercadorias depositadas por contribuintes de outra unidade da Federação;

c) quando receberem para depósito ou derem saída a mercadorias sem a documentação fiscal exigível, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea;

O instituto da responsabilidade por solidariedade está previsto no Código Tributário Nacional no art. 124, *verbi*:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

O conceito de solidariedade está definido no art. 264 do Código Civil:

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.

No Direito Tributário, a solidariedade é sempre matéria de lei, interessando apenas à solidariedade passiva, ou seja, aquela dos devedores, quando demandado pelo sujeito ativo o devedor solidário tem que pagar a totalidade da obrigação tributária, lembrando que conforme o parágrafo único do art. 124 do CTN, não há benefício de ordem. Portanto, a exigência pode ser feita a qualquer um, ou a todos os responsáveis, conforme escolha do Fisco.

No caso dos tributos, a Fazenda Pública tem o direito de acionar qualquer dos devedores solidários, isoladamente ou conjuntamente, simultaneamente ou sucessivamente, contudo, quem arcar com a dívida, tem o direito de exigir dos demais o ressarcimento da parcela que compete a cada um deles.

O CTN, permite eleger como polo passivo da obrigação tributária aqueles que tiverem vínculo indireto com o fato jurídico tributário, aqueles que tiverem vínculo direto ou indireto com o sujeito que praticou o fato ou aqueles que não tiverem vínculo com o fato, mas que mereçam uma sanção.

Configuram como motivos para escolha do responsável: a punição, a eficiência na arrecadação e a garantia do crédito público.

O art. 124, inc. I, do CTN é norma geral aplicável a todo e qualquer sujeito que tenha interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário sem necessidade de previsão em lei específica.

Uma vez inserida na lei uma hipótese de responsabilidade solidária com base no inciso II do art. 124 do CTN, cabe ao aplicador da lei tão somente verificar a subsunção do fato, devidamente comprovado, à norma.

Assim, conforme art. 6º da Lei nº 7.014/96, a responsabilidade solidária prevista na alínea “a” do inc. I, acima transcrito, alcança o não recolhimento do ICMS devido ao estado da Bahia pelo vendedor inscrito ou não inscrito no Cadastro Estadual, relativamente àquele incidente na saída de mercadoria do armazém geral ou na transmissão de propriedade de mercadoria nele depositada.

Essa responsabilidade restringe-se ao imposto incidente nessas operações específicas e às informações indicadas nos documentos fiscais a serem emitidos nessas operações não abrangendo, desse modo, o saldo devedor decorrente da apuração normal do imposto realizada pelo estabelecimento contratante dos serviços do armazém geral.

Assim sendo, a solidariedade se estabelece em relação à penalidade pecuniária aplicada por descumprimento da obrigação acessória vinculada à obrigação principal, cuja responsabilidade solidária é atribuída a terceiros pela lei.

Caberá, portanto, aplicar a responsabilidade por solidariedade ao armazém geral que por exemplo, promover a saída de mercadoria de terceiro desacoberta de documento fiscal, sendo responsável além do imposto incidente na operação, também pela multa aplicável.

Ressalto que relativamente ao descumprimento de obrigações acessórias não vinculadas diretamente com o fato gerador ensejador da responsabilidade solidária, tais como falta de escrituração do documento fiscal ou falta de entrega da Escrituração Fiscal Digital, não há previsão para a atribuição de solidariedade relativa à penalidade pecuniária aplicável.

Portanto, em sendo comprovado o interesse comum de que trata o inc. I do art. 124 do CTN ou as hipóteses do art. 6º da Lei nº 7.014/96, caberá a imputação que atribua ao armazém geral a responsabilidade tributária solidária pelo pagamento do crédito tributário porventura constituído, independentemente de ter ou não agido de boa-fé, uma vez que o art. 136 do CTN prevê que *“salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”*

A infração foi constatada com a aplicação do roteiro de auditoria fiscal conhecido como levantamento quantitativo de estoques que decorre da aplicação de uma equação matemática, cujo princípio básico é o da validade da seguinte igualdade: Estoque Inicial (EI) mais Entradas (E), subtraída das Saídas (S) é igual ao Estoque Final (EF), ou seja: $EI + E - S = EF$.

Ao aplicar tal roteiro, se elege determinados produtos, identificados por códigos, a partir das quantidades existentes em estoque no último dia do exercício anterior, escrituradas no livro Registro de Inventário, que corresponde ao Estoque Inicial do exercício seguinte do período fiscalizado, soma-se as aquisições dos produtos no período fiscalizado, se deduz as quantidades de saídas consignadas nas notas fiscais e apura-se as quantidades remanescentes que deveriam existir no Estoque Final

.Esta apuração aritmética da quantidade remanescente será confrontada com a quantidade física apurada no final do exercício pelo contribuinte, escriturada no Registro de Inventário, e se: (i) iguais, conclui-se que o estoque está correto; (ii) for maior do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, se deduz que houve saídas sem notas fiscais; e (iii) for menor do que a quantidade física apurada e lançada no livro Registro de Inventário no final do exercício fiscalizado, deduz-se que houve entradas de mercadorias sem notas fiscais.

Trata-se, portanto, de uma dedução decorrente de uma ciência exata, e nada mais há de se provar por parte da acusação fiscal, vez que extraída da EFD, elaborada pelo contribuinte e de documentos fiscais por ele emitidos e recebidos, salvo se o contribuinte apresente provas documentais que confrontem e desconstitua o levantamento fiscal, por se tratar de um fato modificativo, cujo ônus da prova é de quem alega, no caso o sujeito passivo.

O ICMS ora exigido, foi decorrente de levantamento quantitativo de estoque por item de mercadoria em exercício fechado, tendo o autuante encontrado tanto omissão de entradas como de saídas de mercadorias, sendo que o valor da omissão de entradas foi maior do que o da omissão de saídas. Assim, foi exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto.

A exação tem como base a 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, no mesmo exercício, prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96.

No caso da autuada, se tratando da sua atividade econômica de Armazém Geral, a responsabilidade solidária ocorre em virtude exatamente de operações que ultrapassam as entradas e saídas típicas de armazenamento de mercadorias de terceiros.

Por esta razão a Lei nº 7.014/96, no seu art. 6º, inc. II alínea “c” atribui a responsabilidade solidária ao Armazém Geral, pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, “quando receberem para depósito ou derem saída a mercadorias sem a documentação fiscal exigível, ou acompanhadas de documentação fiscal inidônea”, exatamente o que ocorreu no presente caso.

Apesar das arguições da defesa, não foi trazido aos autos nenhuma prova ou evidência por parte da autuada que possa desconstituir a presunção legal, que autoriza a exigência do imposto.

Quanto as operações realizadas pela autuada no exercício de suas atividades, constato após o exame da sua Escrituração Fiscal Digital que em todos os meses de 2017, as operações escrituradas constam registradas com os seguintes CFOPs:

- i) Entradas – CFOP 1.905 - Entrada de mercadoria recebida para depósito em depósito fechado ou armazém geral ou outro estabelecimento da mesma empresa;
- ii) Saídas: CFOPs: 5.906 - Retorno de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém geral e 5.907 - Retorno simbólico de mercadoria depositada em depósito fechado ou armazém geral.

Observando as regras previstas na Portaria nº 445/98, registro que deveria ser considerada a orientação contida na Instrução Normativa nº 56/2007, de 21/09/2007, que assim dispõe:

INSTRUÇÃO

1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.

2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.

Contudo, como dito linhas acima, conforme registros na EFD, a totalidade das operações da autuada não incide o ICMS, por conta do previsto no art. 3º, inc. VI da Lei nº 7.014/96:

Art. 3º O imposto não incide sobre: (...)

VI - saídas de mercadorias ou bens:

- a) com destino a armazém geral ou frigorífico situados neste Estado, para depósito em nome do remetente;*
- b) com destino a depósito fechado do próprio contribuinte, situado neste Estado;*
- c) dos estabelecimentos referidos nas alíneas anteriores, em retorno ao estabelecimento depositante;*

Entretanto, as saídas apuradas no levantamento, não são operações que gozam da não incidência do imposto, tendo em vista que a não incidência prevista no dispositivo acima transcrito, não ocorre em razão da natureza dos produtos e sim quanto a natureza das operações realizadas.

Assim sendo, as operações apuradas no levantamento não se trata daquelas abrangidas pelas não incidência do ICMS, pois foram saídas decorrentes da transmissão à terceiros, e, portanto, operações tributadas, como previsto no art. 4º, inc. III, § 1º, inc. III da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...)

III - da transmissão a terceiro da propriedade de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, na unidade da Federação do transmitente; (...)

§ 1º Para os efeitos desta Lei, considera-se:

III - saída do estabelecimento do depositante situado em território baiano a mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado do próprio contribuinte, neste Estado, no momento:

a) da saída da mercadoria do armazém geral ou do depósito fechado para estabelecimento diverso daquele que a tiver remetido para depósito, ainda que a mercadoria não tenha transitado pelo estabelecimento;

b) da transmissão da propriedade da mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado;

Assim sendo, não cabe aplicar a orientação da Instrução Normativa nº 56/2007, considerando ter sido caracterizada a responsabilidade por solidariedade.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **232875.0024/22-4**, lavrado contra **TPC LOGÍSTICA NORDESTE S.A.**, ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 424.277,63**, acrescido da multa de 100%, prevista no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 02 de fevereiro de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS – JULGADOR