

PROCESSO - A. I. Nº 110019.0005/20-5
RECORRENTE - TAWIL & CIA LTDA. - EPP
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0104-01/21-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTRANET 18/03/2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0029-11/25-VD**

EMENTA: ICMS. OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR ST. Constatada em diligência a existência de erro na apuração da base de cálculo, deve ser provido o Recurso Voluntário neste ponto. O agrupamento em levantamento quantitativo de estoques é uma possibilidade que só se mostra razoável quando há indícios de que a sua falta afetaria o resultado da autuação, cabendo ao sujeito passivo demonstrar a sua necessidade. Rejeitadas arguições de nulidade. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto(s) em face do Acórdão nº 0104-01/21-VD proferido pela 1ª JJF deste CONSEF, julgando Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado em 31/03/2020 no valor histórico de R\$ 108.591,34, abordando as seguintes infrações:

...
Infração 02 (04.05.08) – falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercício fechado, ocorrido no ano de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 74.848,57, acrescido de multa de 100%, conforme previsto no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 03 (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 percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente de omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, ocorrido no ano de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 29.939,43, acrescido de multa de 60%, conforme previsto na alínea “d” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

A presente ação fiscal partiu de um levantamento quantitativo de estoque onde ficou caracterizada omissões tanto de entrada como de saída de mercadorias. Como o valor geral das omissões de entrada foi superior ao valor das omissões de saída, foi exigido o imposto na infração 01, relativamente a mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto pelo regime de conta-corrente, com base na presunção de que o pagamento dessas entradas ocorreu com recursos provenientes de saídas anteriores sem a devida contabilização. Nas infrações 02 e 03, relativamente a mercadorias sujeitas ao pagamento do imposto por substituição tributária, o imposto é exigido por solidariedade e por antecipação tributária, respectivamente.

Consta à fl. 63 o termo de intimação deste auto de infração, com anexação do demonstrativo de débito, que foi enviado ao autuado via DTE no dia 04/08/2020, com data de ciência ocorrida em 10/08/2020, não ficando caracterizada a alegação de que teve acesso ao PAF somente 07 dias antes do prazo final de apresentação da defesa.

Rejeito o pedido de nulidade do auto de infração com base no entendimento do autuado de que foi indevida a

separação das infrações 01 e 02, já que foram apuradas pelo mesmo método, mas uma foi apresentada como presunção de omissão de receita e a outra não. Destaco que as mercadorias relacionadas em cada infração estão submetidas a regimes de tributação diferentes. A Seção III da Portaria nº 445/98 trata da omissão de entradas de mercadorias e suas disposições estão compreendidas do art. 6º ao art. 11. Desses artigos, apenas o art. 10 trata dos casos de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, sendo, portanto, disposição específica em relação às demais que, por conclusão, se aplicam somente aos casos de omissões de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de conta-corrente fiscal de apuração do imposto.

O método de levantamento quantitativo de omissões de saídas e entradas de mercadorias analisa unicamente os quantitativos mediante aplicação da equação: $\text{estoque final} = \text{estoque inicial} + \text{entradas} - \text{saídas}$. Apesar do método do levantamento ser o mesmo, o resultado pode implicar em conclusões totalmente diferentes.

No caso de omissão de entradas, sendo as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o art. 10 da referida portaria traz a interpretação de que o imposto deve ser exigido do sujeito passivo na condição de responsável solidário, em razão do levantamento acusar a ocorrência de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem tributação e em razão do fato gerador ocorrer na entrada da mercadoria.

Se as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária não foram tributadas nas saídas e o levantamento acusou mais saídas do que entradas, por óbvio que não houve tributação na entrada, visto que não há a sua comprovação mediante documentos fiscais relativos às suas aquisições. Assim, não se trata de presunção, mas de constatação de que o quantitativo das saídas foi maior que o das entradas, mediante levantamento quantitativo, e que, por consequência, não houve pagamento do imposto nas entradas, sendo, então, exigido do autuado por solidariedade.

Por outro lado, quando as mercadorias estão sujeitas ao regime de conta-corrente fiscal, o fato gerador não ocorre na entrada da mercadoria e aí a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto.

Por isso, necessária a existência de previsão legal para a sua exigência e necessária a adoção do cálculo da proporcionalidade estabelecida na Instrução Normativa nº 56/07 para se evitar que receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeita ao regime de substituição tributária sejam cobradas em duplicidade quando também são observadas omissões de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de conta-corrente fiscal, pois, ocorrendo omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, haverá a cobrança do imposto por solidariedade, mas também por antecipação tributária.

Desse modo, está correto o enquadramento legal da infração 02, pois não se trata de presunção, mas de solidariedade.

A existência de 1387 itens no demonstrativo de cálculo das omissões de mercadorias em comparação com o quantitativo de 648 itens existentes no inventário do final de 2015 decorreu da verificação de inúmeros itens que foram encontrados tanto no levantamento das omissões de entrada como das omissões de saídas que não constavam no inventário. Não se constituindo essa diferença no quantitativo, portanto, em qualquer inconsistência no demonstrativo.

As planilhas encontradas no CD à fl. 24 apresentam de forma clara todos os demonstrativos necessários para que o autuado tivesse garantido seu direito de defesa. Constam a relação de todas as notas fiscais de saída e entrada emitidas no período, os preços médios de entrada e saída de cada produto, os dados do registro de inventário de 31/12/2014 e de 31/12/2015 e o demonstrativo de cálculo das omissões de entradas e saídas das mercadorias com a apuração dos valores devidos.

Em relação à infração 01, observo que a omissão de entrada apurada foi no valor de R\$ 22.372,56, enquanto a omissão de saídas foi no valor de R\$ 24.273,24. Como já explicado, a omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de conta-corrente não pode ser tratada conjuntamente com a omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. No primeiro, a exigência do imposto será feita com base em presunção de omissão de saídas, enquanto no segundo o imposto será exigido por solidariedade e por antecipação tributária.

Assim, como a omissão de saídas do grupo de mercadorias sujeitas ao regime de conta-corrente foi maior que a omissão de entradas, o imposto não deveria ser exigido com base na presunção, mas com base na omissão de saídas efetivamente detectada. Apesar de ter sido constatado no demonstrativo a apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, na descrição da infração consta unicamente a exigência com base na presunção legal da omissão de saídas. Desse modo, considero nula a infração.

Em relação à infração 02, procede a argumentação do autuado em relação ao preço médio calculado pelo autuante da mercadoria de código PAB290 (Anabela corda bx fechada elas). De fato, o preço considerado no demonstrativo foi o consignado na nota fiscal de entrada nº 2817, emitida pelo próprio autuado no dia

26/12/2015, em decorrência de devolução de vendas, cujo valor corresponde ao da venda e não ao da aquisição, que deveria ser o considerado para formação da base de cálculo. Assim, de acordo com o item 1 da alínea “a” do art. 10 da Portaria nº 445/98 e com o demonstrativo de débito deste auto de infração (CD à fl. 24), entendo necessário o ajuste para considerar como custo médio o encontrado no mês de outubro de 2015, no valor de R\$ 71,09, por ter sido o valor das compras no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria no período considerado.

Não procede a reclamação do autuado de que não foi aplicado o disposto no art. 3º da Portaria nº 445/98. Nesse dispositivo encontra-se obrigação de consideração dos quantitativos decorrentes de perda, roubo ou extravio na apuração de omissões de saídas. Ocorre que a infração 01 foi considerada nula e a infração 02 foi originada com base em levantamento quantitativo que acusou omissão de entradas, não devendo ser aplicada as disposições dos §§ 1º, 2º e 3º do art. 3º da Portaria nº 445/98.

Por fim, entendo desnecessária a conversão do presente processo em diligência, pois todos os aspectos levantados pelo autuado foram considerados para solução da lide.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, em razão da revisão das infrações 02 e 03, decorrente da alteração do valor do produto PAB290 (Anabela corda bx fechada elas), ficando reduzida a presente exigência fiscal para R\$ 97.307,74, conforme demonstrativos em CD à fl. 80, nos seguintes termos:

1 – infração 02 – R\$ 69.505,53;

2 – infração 03 – R\$ 27.802,21.

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário pelas razões a seguir sintetizadas.

Afirma que a Decisão recorrida possui dois erros de interpretação, primeiro ao afirmar que a infração 02 não trata de presunção, pois a Lei nº 7.014/96 cuida de fatos geradores presumidos no seu art. 4º, § 4º, IV. Diz ainda que o inciso IV, do art. 6º da mesma Lei é aplicável nas hipóteses de flagrante, o que não teria ocorrido neste caso já que o lançamento foi realizado em 2020 e os fatos teriam ocorrido em 2015.

Esclarece que a Lei nº 7.014/96 não faz distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal daquelas suscetíveis à substituição tributária, aplicando-se a presunção nos dois casos. Contudo, esta presunção se reportaria a operações tributáveis detectadas no momento indicado na lei, ou seja, na entrada, mas correspondente a venda anterior, que teria que ser tributável de maneira que se a mercadoria não é mais tributada na venda que ampara a presunção, é necessária uma prova efetiva de sua aquisição sem NF para que se possa aplicar o inciso IV, do art. 6º da Lei nº 7.014/96 e, inexistindo prova da materialidade, é evidente que o fato é presumido.

Em segundo lugar, a cobrança não decorre das entradas não registradas e sim na presunção de que ocorreram vendas não declaradas, anteriormente. Porém, se essas mesmas vendas, ainda que não declaradas, não são tributáveis, o imposto não pode ser exigido. Conclui assim que a Portaria nº 445/98 possui duas flagrantes ilegalidades que são a caracterização do “fato gerador presumido” e “atribuição de responsabilidade solidária”.

Ratifica assim a preliminar de nulidade da infração 02 e, em decorrência, a ineficácia da infração 03, pontuando que o Auto de Infração segregou as mercadorias sujeitas ao regime normal das ST, sem base legal, para fugir da presunção, pois, a grande maioria das mercadorias auditadas se encontram sob o regime de substituição tributária e a Portaria nº 445/98 e nem a Lei nº 7.014/96 distinguem produtos sujeitos ao regime normal, isentos, não tributados ou sujeito à ST.

Diz que não cabe à autoridade fiscal e nem à norma infralegal seccionar as mercadorias para fins de caracterização do fato gerador e da cobrança decorrente, o que se tentou fazer na presente autuação de forma ilegal, prejudicando o contribuinte. Afirma que isso ocorreu na alteração do enquadramento legal na infração dois, incabível e contra os preceitos gerais aplicáveis. Esclarece que as infrações 01 e 02 foram apuradas pelo mesmo método e se encontram na mesma planilha, separadas apenas pela natureza dos produtos, de modo que não há como dizer legalmente que determinada omissão de entrada implicaria em omissão de receita/venda sem emissão de NF e a outra não.

Sustenta que se as saídas ensejaram a presunção de operações anteriores sem documentos fiscais e, conseqüentemente, sem recolhimento do imposto, as demais vendas também ensejaram fato

exatamente igual, de modo que, em tratando de receita omitida é necessário saber se, uma vez declarada, a venda ensejaria a incidência de tributos e quais seriam esses, motivo pelo qual foi editada a Instrução Normativa nº 56/2007.

Alega que a legislação autoriza a cobrança por presunção de omissão de saídas e não presunção de falta de antecipação ou substituição, de modo que a separação pretendida pela autuação demandaria a prova cabal e não presumida da aquisição de produtos ST sem NF, não havendo sentido em considerar que são receitas diferentes com consequência diversas uma vez que a receita anteriormente omitida seria fruto de vendas, operações que, quando realizadas, não mais se encontravam na cadeia de tributação.

Defende que o lançamento é nulo, considerando que a autuada trabalhava na época com mercadorias sujeitas ao regime de substituição, preponderantemente, com base nos Acórdãos CJs nºs 0160-11/21-VD, 0159-12/07 e 0337-11/09. Suscita também a nulidade porque se o autuante entendeu que não caberia a aplicação da proporcionalidade, teria que seguir o disposto no item 4 da Instrução Normativa nº 56/07, sob pena de não registro do Auto de Infração, o que não foi atendido e nem apreciado pela JJF.

Argui a nulidade em relação à infração 02 por erro no enquadramento legal pois o autuante fala em omissão de entradas e indica que a autuada seria detentora de mercadoria recebida de terceiros sem documentação fiscal, tentando alojar a cobrança no art. 6º, IV da Lei nº 7.014/96, que não se reporta à responsabilidade solidária decorrente de substituição tributária e sim da responsabilidade pelo recolhimento do imposto quando a mercadoria é flagrada na posse de alguém sem documentação fiscal ou documentação inidônea.

Aponta que esse dispositivo se aplica normalmente em situações de trânsito de mercadorias, podendo ser adotado em casos de levantamento quantitativo por exercício aberto, conforme inciso I, do art. 9º da Portaria nº 445/98, quando as mercadorias estiverem fisicamente nos estoques, não podendo admitir que a autuada possuía em 2020 a posse sobre mercadorias movimentadas em 2015. Cita os Acórdãos CJs nºs 0247-12/18, 0225-12/12, 0004-12/15, 0332-12/14 e 0017-12/19 nos quais se reconheceu divergência entre os fatos ocorridos e a descrição contida na autuação.

Também postula a nulidade do lançamento pelos vícios na apuração da base tributável, que teria sido levantada em desconformidade com o que estabelece o art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96, pois muitas mercadorias constaram na autuação com valor de base diversos dos previstos em lei, principalmente em relação às saídas, como recentemente este CONSEF decidiu no Acórdão CJF nº 0027-01/21-VD, que reconheceu a nulidade pela utilização do preço médio das saídas para cálculo do valor das omissões de entrada.

No mérito, sustenta a ilegalidade do art. 10, inciso I, alínea “a” da Portaria nº 445/98 na instituição da responsabilidade solidária em desacordo com o art. 128 do CTN que exige lei para responsabilização de terceiro, além de possuir contradição com a Decisão recorrida pois a base de cálculo nele prevista é a do art. 23-A, inciso II da Lei nº 7.014/96, que diz respeito à presunção de omissão de saídas.

Diz que, como a Portaria não poderia atribuir a responsabilidade tributária, ao fazê-lo atestou que se trata de presunção de omissão de saídas tributáveis sendo que a JJF segregou as mercadorias sujeitas ao regime normal das que se submetem à substituição tributária, distinção inexistente na Lei nº 7.014/96. Aborda que a Instrução Normativa nº 56/07 expressamente dispõe que no caso de omissão de saídas de mercadorias nas hipóteses do § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte dos valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária.

Defende que a presunção também se aplica às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e por isso devem ser excluídas do cálculo do ICMS devido, estando a Instrução Normativa nº 56/07 alinhada com a Lei nº 7.014/96 estabelecendo que, se verificado que as

operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição, deve o fiscal se abster de aplicar os roteiros das presunções referidas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, de modo que a conclusão da JJF quanto a responsabilidade tributária e ao fato gerador presumido não encontra amparo legal.

Reitera a necessidade de ser cobrado o imposto sobre a proporção dos valores relativos às operações sujeitas ao regime normal, afastando-se a imposição sobre aquelas em que há isenção, não-incidência e substituição tributária, dado que a autuação se fundamenta na presunção prevista no art. 4º, § 4º, inciso IV e art. 6º, inciso IV, todos da Lei nº 7.014/96, observando que para afastar a Instrução Normativa nº 56/07 as circunstâncias determinantes deveriam ser registradas no termo de encerramento da ação fiscal, sob pena de não registro do Auto de Infração.

Insiste que a Portaria nº 445/98 não faz qualquer distinção entre mercadorias sujeitas ao regime normal ou à substituição tributária e orienta que a falta de contabilização de entradas/omissão de entradas significa presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o pagamento do imposto, na forma da Lei nº 7.014/96, destacando que, por se tratar de mercadorias sujeitas à ST, as operações de saída anteriores não seriam tributáveis.

Aponta que a Instrução Normativa nº 56/07 determina a improcedência, ao menos em parte, da autuação, além da nulidade, pois a fiscalização deveria observar outros roteiros usuais, notadamente contábeis, previstos na Instrução Normativa nº 310/90, de modo que a alteração realizada pela JJF, afastando a hipótese de presunção, implica em modificação do fulcro do auto, sem base legal, tendo em vista que dos 1400 itens auditados apenas 349 se encontravam no regime normal, o que implica dizer que, se comprovadas as diferenças listadas na autuação, a base de cálculo seria nessa mesma proporção, no que tange as infrações 01 e 02, excluídas as mercadorias sujeitas a ST como já decidiu este Conselho nos Acórdãos CJFs nºs 0114-12/09, 0343-11/12, 0350-11/11, 0350-11/11, 0387-12/12, 0205-11/18, 0337-11/18, 0087-11/18, 0036-12/18 e JJFs nºs 0240-02/11, 0192-02/19 e 0121-03/19.

Observa que, embora só tenha tido acesso aos elementos do PAF em 08/10/2020, o que impediu uma análise completa no momento da peça inicial, mesmo assim pontuou produtos considerados na ST que foram normalmente tributados, interferindo na proporcionalidade, como exemplo o código PAB290 cujo qual o demonstrativo de saídas indica o destaque do ICMS, porém, consta no resumo das omissões na condição “3/ST”, também alertou a majoração dos preços médios unitários, indicando exemplo já corrigido pela JJF quanto aos limites de perda, roubo e extravio.

Destaca que, tendo condições de apurar melhor os preços médios unitários, percebeu que não apenas o produto “PAB290” contém erro na base de cálculo, de acordo com o inciso II, do art. 23-A da Lei nº 7.014/96, esclarecendo que o autuante não seguiu a ordem prevista na lei, usando os valores das saídas, em muitos casos, conforme planilha que anexa, com nota explicativa referente a cada produto para demonstrar os erros na base de cálculo.

Informa que também apresenta em anexo as planilhas com a apuração dos valores de cada produto, com indicação das notas fiscais utilizadas, tendo destacado ainda erros na autuação como a falta de inclusão de diversas notas fiscais e a inclusão de várias notas canceladas, indicadas nos demonstrativos em anexo. Observa ainda que, de acordo com sua apuração, feita com base nas DMAs de 2015, a proporcionalidade é de 23%, percentual que deve ser observado, caso mantido algum valor.

Aponta ainda que a JJF afirmou de forma contraditória que não se aplicariam os §§ 1º e 2º, do art. 3º da Portaria nº 445/98, o que não teria fundamento, já que o § único, do art. 3º da Portaria nº 159/19 estabelece expressamente sua aplicação. Pontua ainda que a Portaria nº 001/20 se refere a omissão de saídas em seu § 1º, situação semelhante à presente, conforme art. 7º, inciso II da Portaria nº 445/98.

Conclui pedindo provimento do recurso, com a nulidade do Auto de Infração ou sua

improcedência ou, no máximo, a procedência parcial, aplicada a proporcionalidade.

Pautado para julgamento na sessão de 16/03/2022, presentes o representante legal da autuada, que esclareceu o motivo de somente ter apresentado cálculos após a defesa e tendo o autuante sinalizado que a falta de apresentação dos mesmos impediu o seu confronto, os membros da 1ª CJF deliberaram pela conversão dos autos em diligência para o autuante avaliar os demonstrativos e documentos que acompanharam o Recurso Voluntário.

Na informação fiscal da diligência (fls. 121-123), o autuante, examinando as alegações recursais e demonstrativos apresentados, informa ter incluído as Notas Fiscais nºs 2260, 2064, 2083, 2261, 2264, 2550, 2626, 2642, 2900, 2323, 938, 1765, 1801, 1840, 1952 e 1953, e excluído as Notas comprovadamente canceladas, nºs 1848, 2142, 2232, 2265, 2330, 2561, 2562 e 2563.

Afirma ainda ter considerado as perdas previstas no § 1º, do art. 3º da Portaria nº 445/98, no percentual de 1,38% e reavaliado o agrupamento de algumas mercadorias, em razão da exclusão e inclusão de itens, bem como modificado o preço médio de algumas mercadorias.

Informa, ao final, que após os ajustes, o demonstrativo de débito passou a ser o seguinte:

| Auto de Infração nº 110019.0005/20-5 | | | |
|--------------------------------------|----------------|-------------------|-------------------|
| Infração | Valor Original | Julgamento 1ª JJF | Diligência 1ª CJF |
| 01 | 3.803,34 | 0,00 | 0,00 |
| 02 | 74.848,57 | 69.505,53 | 61.644,73 |
| 03 | 29.939,43 | 27.802,21 | 24.662,57 |
| Total R\$ | 108.591,34 | 97.307,74 | 86.307,29 |

Ciente da diligência, a recorrente se manifestou ratificando o recurso, suscitando a nulidade da intimação porque não se fez acompanhar do “despacho da CJF” que determinou a diligência, o que a impediu de verificar se os objetivos foram integralmente atendidos, o que prejudicaria a sua defesa, requerendo a renovação da intimação, caso no “despacho” conste algo que não foi reproduzido na ementa da informação fiscal.

Quanto aos agrupamentos, afirma que não foram esclarecidas as motivações do refazimento sinalizado pelo autuante, tampouco os critérios adotados, o que dificulta a defesa, na forma do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA. Sobre os preços médios, diz que ao se reportar à modificação do preço médio “algumas mercadorias” o autuante mostra que as razões recursais não foram examinadas, já que não se limitou a equívocos no produto indicado como exemplo (PAB290), e a diligência não teria observado os itens além dos que foram afetados pelas notas excluídas ou incluídas.

Insiste que todas as suas alegações relativas à aplicação da Instrução Normativa nº 56/07 são suportadas pelo art. 23-A, que deixa claro que a apuração corresponde à presunção de omissão de saídas, sendo que a Lei nº 7.014/96 não estabelece diferenças entre aquelas sujeitas ao regime normal ou a ST, de modo que não há lastro para a cobrança segregada, exceto se deduzida a própria proporcionalidade, inclusive nas infrações 02 e 03.

Reitera o pedido de provimento do recurso.

O PAF retornou ao autuante que esclareceu ter utilizado como critério o disposto no art. 3º, inciso III da Portaria nº 445/98 e que todas as alegações do recurso foram analisadas, tendo mencionado “algumas mercadorias” apenas porque nem todas as pretensões foram consideradas procedentes. Apontou ainda que o demonstrativo de apuração do custo médio está na mídia de fl. 146 e que o seu critério está previsto especificamente no art. 23-A da Lei nº 7.014/96.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação e foram pautados para a sessão do dia 21/05/2024.

Na sessão de julgamento, os membros da 1ª CJF deliberaram por nova conversão do feito em diligência ao autuante, para analisar os agrupamentos e preços médios do lançamento, observando as notas explicativas lançadas pela recorrente na planilha juntada com o seu Recurso Voluntário (fls. 106 a 110 e mídia de fl. 112) e manifestação sobre a diligência (fls. 153-158 e mídia

de fl. 182), prestando informação fiscal fundamentada da resposta, haja vista que este relator pode identificar, por amostragem, que mercadorias que constavam no inventário dos exercícios 2014 e 2015 foram lançadas com preço médio de saída, em aparente contradição ao disposto no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96.

Em resposta à diligência (fls. 198-199), o autuante informa ter comprovado que não foi retificado o preço médio de algumas mercadorias, agora retificados e que não identificou agrupamento que não foi realizado na forma prevista na Portaria 445/98, apresentando o seguinte demonstrativo, após ajustes:

| Auto de Infração nº 110019.0005/20-5 | | | | |
|--------------------------------------|-------------------|------------------|-------------------|----------------------|
| Infração | Valor Original | Julgamento 1ª JF | Diligência 1ª CJF | 2ª Diligência 1ª CJF |
| 01 | 3.803,34 | 0,00 | 0,00 | 8.611,80 |
| 02 | 74.848,57 | 69.505,53 | 61.644,73 | 54.155,64 |
| 03 | 29.939,43 | 27.802,21 | 24.662,57 | 21.662,26 |
| Total R\$ | 108.591,34 | 97.307,74 | 86.307,29 | 84.429,70 |

A recorrente se manifestou às fls. 211-212, ratificando o recurso apresentado e apontando que na nova manifestação do autuante permaneceu sem esclarecimento as motivações do refazimento do agrupamento inicial tampouco os critérios utilizados, destacando que as planilhas analíticas da apuração indicam inúmeros produtos similares que deveriam ser agrupados, como levado a efeito em alguns outros e, dessa maneira, a falta de critérios e justificativas para adoção de procedimentos distintos não permite atribuir segurança ao lançamento.

Reitera o pedido de provimento do Recurso Voluntário.

Cientificado, o autuante indicou não ter mais a acrescentar (fl. 215vº).

Os autos retornaram para julgamento e foram pautados para a sessão do dia 06/02/2025 e adiados para a sessão do dia 12/02/2025. Compareceu(am) o(as) autuante(s) e o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA 11.026.

VOTO

Inicialmente, aprecio as preliminares de nulidade.

A recorrente formula logo de início uma sofisticada preliminar de nulidade do lançamento calcada no entendimento de que a presunção estabelecida no art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96, pertinente à entrada de mercadorias ou bens não registrados, não é compatível com a responsabilidade solidária de qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização ou simples entrega, sem documentação fiscal ou quando esta for inidônea, estabelecida no inciso IV, do art. 6º da mesma Lei.

Defende que a “detenção” mencionada no dispositivo somente se aplicaria às hipóteses de flagrante desta situação de fato, ou seja, quando a fiscalização verificasse que o sujeito passivo efetivamente se encontra na posse física das mercadorias e, portanto, seria destinada às autuações relacionadas em trânsito.

Apesar de reconhecer a inteligência e perspicácia do argumento, penso que não merece prosperar. A pretensão se escora apenas em termos semânticos, buscando uma interpretação literal da expressão “detiver”. Mas, ainda que se considere que a intenção do legislador observava a mesma ideia de “posse”, a interpretação do dispositivo não pode ignorar o contexto da sua aplicação.

Isso porque, em se tratando de infração constituída a partir de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, sua própria operacionalização depende de informações declaradas pelo contribuinte. E não vejo problemas em reconhecer que se trata de hipótese de presunção, até porque a própria sistemática da auditoria de estoques sempre vai levar a um resultado presumido, uma vez que parte de registros iniciais e finais do inventário, entradas e saídas do período, sem individualizar cada operação, mas, tão somente, verificar os seus quantitativos resultantes ao final de determinado período de tempo.

Consequentemente, a acusação de entrada de mercadorias ou bens, não registradas decorre da constatação de que o contribuinte declarou a existência dessas mercadorias em algum momento, na sua escrituração fiscal, influenciando seus registros de inventário e demais considerados pela auditoria.

Ora, se a escrituração fiscal espelha (ou deveria espelhar) declarações do contribuinte, como pretender não ter reconhecido expressamente que *deteve* as mercadorias ali contidas, ao menos em determinado momento? O “estado de possuidor” não pressupõe necessariamente flagrância pela fiscalização, do ponto de vista semântico, quando decorre da própria declaração do sujeito passivo. Por este motivo, rejeito a preliminar, não vislumbrando antinomia entre as disposições do art. 4º, § 4º, IV e do art. 6º, IV, ambos da Lei nº 7.014/96.

Outra preliminar arguida pela recorrente afirma que a Portaria nº 445/98 possuiria duas ilegalidades: a caracterização do fato presumido e a atribuição de responsabilidade. Entendo que perdeu o objeto a questão da caracterização do fato presumido e toda a argumentação inerente, especialmente quanto à segregação das mercadorias sujeitas ao regime normal daquelas sujeitas à substituição tributária, pois referem-se à metodologia da infração 01, julgada nula pela JF, sem interposição de recurso de ofício, permanecendo apenas as infrações 02 e 03 em discussão, ambas pertinentes a operações no regime de substituição tributária.

Portanto, rejeito as preliminares de nulidade cuja argumentação dizem respeito à infração 01.

Quanto à atribuição de responsabilidade solidária, aqui a recorrente retoma a discussão sobre “detenção”, já superada na apreciação da primeira preliminar, defendendo que há erro no enquadramento legal da infração 02. Contudo, como já mencionado, não há como reconhecer que o inciso IV, do art. 6º da Lei nº 7.014/96 somente incide em situações de trânsito de mercadorias. As declarações na EFD constituem a presunção legal da posse, satisfazendo a previsão legal, até mesmo porque o Estado não inventou os quantitativos constantes na escrituração.

Assim, rejeito a preliminar de nulidade por erro no enquadramento legal.

Rejeito a nulidade arguida na manifestação sobre a diligência. Não há previsão no RPAF/BA de que a fundamentação do pedido de diligência deve ser reproduzida na intimação do seu resultado. Ademais, o fato de a intimação ser acompanhada dos documentos elaborados, o que beneficia o intimado, não exclui o seu direito de obter vistas e cópias dos autos no mesmo prazo, caso entenda que precisa de mais elementos para praticar os atos que lhe compete.

Quanto à arguição de nulidade do lançamento por vícios na apuração da base tributável, entendo que se confunde com o mérito e será com ele apreciada, daqui para a frente.

A recorrente apontou equívocos na apuração da base de cálculo porque o levantamento estaria em desconformidade com o que estabelece o inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96. Entendo que lhe assiste razão neste ponto, contudo, isso não conduz à nulidade do lançamento, haja vista que a impugnação do sujeito passivo é uma das hipóteses de alteração do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo, na forma do art. 145, I, do CTN, e a correção dos equívocos não importa em insubsistência da exigência.

Neste sentido, destaco que a recorrente não apontou qualquer equívoco na apuração evidenciada pelo demonstrativo resultante da última diligência (fl. 204), na sua manifestação posterior (fls. 211-212). Ademais, este relator verificou por amostragem que o autuante corrigiu os preços médios apontados como equivocados na manifestação de fls. 151-159, cabendo o acolhimento do novo demonstrativo elaborado, com exceção dos valores pertinentes à Infração 01, haja vista que esta foi anulada pela JF, sem Recurso de Ofício.

Outrossim, em relação aos agrupamentos promovidos na autuação, inicialmente é preciso ponderar que se trata de uma *possibilidade*, na forma como tratado pelo inciso III, do art. 3º da Portaria nº 445/98. Todavia, ainda que considerássemos uma obrigação, caberia à recorrente demonstrar que a falta de agrupamento produz resultado diferente da acusação fiscal, na forma

dos arts. 142 e 143 do RPAF/BA, ou seja, competia ao sujeito passivo ao menos por amostragem demonstrar que a percepção de omissão só existe por força da falta de agrupamento.

Em outras palavras, o agrupamento só se torna relevante quando se pode constatar que a omissão só existe ou é majorada pela falta do procedimento. Não sendo o caso, a sua falta, por si só, não interfere na higidez da autuação. E, neste ponto, a recorrente não se desincumbiu do seu ônus, considerando que após o refazimento do demonstrativo pelo autuante, não mais apontou equívocos no agrupamento, objetivamente.

Por todo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, acolhendo o demonstrativo elaborado pelo autuante na última diligência (fl. 199), apenas em relação às infrações 02 e 03 e, quadro abaixo:

| Auto de Infração nº 110019.0005/20-5 | | | | |
|--------------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|----------------------|
| Infração | Valor Original | Julgamento 1ª JJF | Diligência 1ª CJF | 2ª Diligência 1ª CJF |
| 01 | 3.803,34 | 0,00 | 0,00 | 8.611,80 |
| 02 | 74.848,57 | 69.505,53 | 61.644,73 | 54.155,64 |
| 03 | 29.939,43 | 27.802,21 | 24.662,57 | 21.662,26 |
| Total R\$ | 108.591,34 | 97.307,74 | 86.307,29 | 84.429,70 |

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 110019.0005/20-5, lavrado contra **TAWIL & CIA LTDA. - EPP**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento de imposto no valor total de **R\$ 84.429,70**, acrescido das multas de 100%, sobre R\$ 30.274,06 e de 60% sobre R\$ 54.155,64, previstas nos incisos III e II, “d”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de fevereiro de 2025.

VALDIRENE PINTO LIMA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS