

A. I. Nº - 206903.0023/23-6
AUTUADO - TJP2M COSMÉTICOS E BEM ESTAR LTDA.
AUTUANTE - RITA DE CÁSSIA MORAES IUNES
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/07/2025

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0128-06/25-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS JÁ SUBMETIDAS A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Exigência do imposto sobre diferença de maior expressão monetária, no caso, as entradas. De acordo com a orientação contida na Portaria nº 445/98, a simples constatação de omissões de entradas de mercadorias não pressupõe a imediata cobrança do ICMS. Impossibilidade de realização de diligência saneadora. Não acolhidas as arguições preliminares. Infração insubsistente. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 13 de dezembro de 2023 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 22.386,49, além de multa de 100%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 004.005.005. 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 (2019).

A autuada, por seu sócio, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 24 a 27, no qual, após resumir os fatos, aponta entender terem ocorridos alguns equívocos por parte da autuante.

Esclarece que a empresa, cuja baixa foi concedida desde maio de 2019, trabalhava exclusivamente com mercadorias cujo ICMS era recolhido pelo regime da substituição tributária e consequentemente com antecipação do fato gerador por exigência legal e com fundamento na legislação tributária estadual, reproduzindo o teor do artigo 8º, inciso II da Lei nº 7.014/96.

Diz compor também o arcabouço legal da defesa o Anexo XXVI do Convênio ICMS 142/18 ora anexado e que claramente inclui os produtos comercializados dentro da tributação antecipada (Anexo 01).

Assegura que a comprovação destes fatos se encontra nos arquivos apensos (Anexo 02) bem como na EFD já levada a conhecimento da SEFAZ nos prazos por ela estabelecidos, sendo documentos fiscais emitidos pelo contribuinte substituto, ou seja, a empresa MÁXIMA LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA.

Não há, portanto, como serem detectadas diferenças de entradas tampouco de saídas das mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, arremata.

Lembra que ao encerrar suas atividades emitiu uma Nota Fiscal de nº 056.956, serie 001, ora anexada à presente impugnação (Anexo 03), destinada a empresa IA CRUZ COMERCIAL LTDA., Inscrição Estadual nº 157.780.048, onde vendeu todas as mercadorias que haviam no estoque e como comprovado, tratavam-se de mercadorias já tributadas por antecipação pois estavam

sujeitas ao sistema de tributação por substituição e antecipação do fato gerador.

Garante inexistir nenhuma “diferença de entrada ou de saída”, vez que o verificado pela autuante foi um saldo de mercadorias que já havia sido tributada por antecipação quando da sua entrada no estabelecimento.

Observa que se absurdamente esse “levantamento de estoque” redundasse numa “diferença” haveria necessidade de uma outra apuração do valor final dos produtos pois, como sabido, a apuração do valor das mercadorias sujeitas a substituição tributária e antecipação do fato gerador, deve observar uma fórmula de cálculo diferente das mercadorias do regime normal.

Aduz que como demonstrado, a Nota Fiscal Eletrônica nº 056.956 emitida pela empresa e ora anexada (Anexo 03) prova à saciedade, ter agido de acordo com a legislação tributária que rege a matéria. Se ainda assim restarem dúvidas sobre o procedimento, inclusive quanto a correta emissão do documento fiscal seria necessária uma diligência ao órgão técnico deste CONSEF para comprovar o quanto aqui informado.

Reafirma que as mercadorias relacionadas nas listas enviadas em PDF pela autuante correspondem aquelas incluídas no citado documento fiscal e que como comprovado, já haviam sido objeto de tributação antecipada. Consequentemente não há diferenças de valores tampouco de entradas e saídas de mercadorias não contabilizadas pela empresa.

Anota que apesar das dificuldades de apuração por conta da forma dos arquivos em PDF apresentadas, executou um trabalho hercúleo para afinal constatar não terem ocorrido diferenças de entradas e saídas de mercadorias pois todas elas já haviam sido tributadas antecipadamente.

Sustenta que o lançamento de ofício, como é do conhecimento de todos, deve demonstrar de forma inequívoca onde ocorreu o fato gerador do tributo respeitando-se inclusive as presunções legais. Ocorre que a presunção objeto do presente procedimento fiscal admite prova em contrário e assim restando demonstrado a inocorrência de fatos fiscais ou contábeis que concluam por esse comportamento não há como ser considerada correta a cobrança de um novo imposto tampouco a aplicação de qualquer sanção pecuniária.

Pugna, preliminarmente, pela declaração de nulidade do presente lançamento por absoluta falta de clareza do lançamento e consequente cerceamento de defesa de acordo com o previsto no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 7.629/99), transcrito em seu artigo 18, incisos II, alínea “a” e IV, alínea “a”, além do § 1º e artigo 20, copiados.

Caso se entenda que ainda assim estão presentes os requisitos formais de validade da ação fiscal e o consequente lançamento de ofício, que seja no mérito, considerado improcedente pois restou provado, que não praticou nenhuma infração a legislação tributária em vigor.

Informação Fiscal prestada pela autuante às fls. 95 a 97, esclarece, após resumir a acusação e os termos defensivos, em relação aos argumentos postos a título de preliminar de nulidade, que todo o trabalho foi baseado na EFD (Escrituração Fiscal Digital) do contribuinte, nas Notas Fiscais eletrônicas recebidas/emitidas e nas informações constantes dos sistemas da SEFAZ/BA.

Ressalta que os livros e documentos válidos são os constantes na escrituração fiscal digital, conforme preceitua o artigo 247 do RICMS/BA/2012 combinado com o Convênio ICMS 143/06.

Após verificar as informações prestadas pelo contribuinte, confirma se tratar de empresa do GRUPO HINODE, que tem como atividade a comercialização de produtos da substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativo ao imposto devido pelas operações subsequentes, conforme Convênio ICMS 142/18, de 14 de dezembro de 2018.

Diante de todo o exposto, solicita que seja julgada improcedente a infração.

Conclui no sentido de que, ciente de ter procedido dentro das normas de auditoria, com a certeza de ter dirimido quaisquer dúvidas sobre a ação fiscal executada, reafirma o trabalho executado e

solicita, salvo melhor juízo, que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Foram os autos encaminhados pelo órgão de preparo em 12/07/2024, recebidos no CONSEF em 16/07/2024 (fl. 99) e encaminhados a este relator em 13/05/2025 (fl. 99-v), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, relativa à cobrança de ICMS, acrescida de multa, objeto de impugnação pela empresa autuada.

O início da ação fiscal, se deu pela lavratura de Termo de Início de Fiscalização em 28/10/2023 (fl. 10).

A ciência do lançamento, ocorreu em 10/01/2024, através de Aviso de Recebimento dos Correios, conforme fls. 17 e 18.

Os elementos que suportam a acusação se encontram na mídia acostada à fl. 12 dos autos.

A autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte e tida como contrária à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa por infração, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, abordando aspectos da imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Analisando primeiramente as questões preliminares suscitadas pela defesa, início pela arguição de nulidade, ante o argumento de falta de clareza que implicou em cerceamento de defesa, observando, quanto ao primeiro aspecto, que a infração foi corretamente descrita, sendo apontado o enquadramento legal e o dispositivo que respalda a multa aplicada na própria peça exordial do lançamento, não restando qualquer dúvida acerca da clareza de todos os seus termos, que possibilitasse a plena compreensão da acusação.

Para corroborar com o entendimento acima, o fato de ter a defesa analisado e abordado todos os aspectos da autuação, contraditando-a, confirma a inexistência de qualquer indício, por mais tênue, de cerceamento do direito de defesa.

Daí também se depreende que, contrariamente ao afirmado pela autuada, os fatos foram claramente descritos, bem como a sua base normativa, não se podendo falar em insegurança na acusação, como aventado pela peça defensiva.

De igual modo, a infração se encontra embasada na própria escrituração fiscal do contribuinte (EFD), especialmente seus livros e documentos fiscais do ICMS, sendo relevante lembrar que os mesmos foram elaborados e transmitidos pela autuada (livros) e operações de compras e vendas realizadas (documentos), e se encontram em seu poder, daí também se questionar onde estaria eventual cerceamento do exercício do direito de defesa, uma vez que tais lançamentos objeto do Auto de Infração se encontram nos livros referidos, elaborados pelo sujeito passivo, repito.

Além do mais, a autuada em sua peça demonstra, de forma cabal, ter entendido a acusação ao rebatê-la, em sua sustentação defensiva, como já analisado acima.

Esclareço ser o direito de ampla defesa uma importante garantia individual, decorrente dos princípios jurídicos da igualdade, da liberdade e da dignidade da pessoa humana, significando que não serão imputadas obrigações, nem restringidos direitos de determinado indivíduo, sem que ao mesmo seja facultado se manifestar, previamente, de forma completa e sem qualquer tipo de restrição, estando tal preceito insculpido no corpo constitucional quando da apreciação e determinação dos direitos e garantias individuais e coletivos, inserido no artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal.

Maria Sylvia Zanella Di Pietro (in Direito Administrativo, 20ª edição, São Paulo, Atlas, 2007, p. 367), aponta que:

“O princípio do contraditório, que é inerente ao direito de defesa, é decorrente da bilateralidade do processo: quando uma das partes alega alguma coisa, há de ser ouvida também a outra, dando-se-lhe oportunidade de resposta. Ele supõe o conhecimento dos atos processuais pelo acusado e o seu direito de resposta ou de reação.

*Exige: 1- notificação dos atos processuais à parte interessada;
2- possibilidade de exame das provas constantes do processo;
3- direito de assistir à inquirição de testemunhas;
4- direito de apresentar defesa escrita”*

E tanto tal direito foi garantido ao contribuinte, que este foi devidamente comunicado do lançamento, com todos os seus elementos, compareceu ao feito, apresentou as suas alegações defensivas sem qualquer restrição para a infração lançada, evidentemente após o exame dos elementos do feito, desfiou os argumentos a seu favor, ou seja, exerceu tal direito sem qualquer limite ou restrição, o que sepulta o argumento posto.

Também foi obedecido o princípio do contraditório, até pela sua íntima relação de simbiose com o da ampla defesa, tendo Nelson Nery Costa assim entendido:

“O direito de ampla defesa exige a bilateralidade, determinando a existência do contraditório. Entende-se, com propriedade, que o contraditório está inserido dentro da ampla defesa, quase que com ela confundido integralmente, na medida em que uma defesa não pode ser senão contraditória, sendo esta a exteriorização daquela”.

Por tais razões, rejeito as arguições trazidas a título de preliminar.

Quanto ao pleito para solicitação de diligência, se encontra prejudicado, pelos motivos adiante expostos.

Adentrando na análise do mérito, como relatado, trata-se de autuação lastreada em realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, tendo sido apuradas diferenças (omissões), tanto de entradas, quanto de saídas, prevalecendo o maior valor apurado, qual seja, o das entradas de mercadorias.

A acusação posta para a infração contida no Auto de Infração se reporta a auditoria de estoques e tal matéria em discussão se encontra regulada pela Portaria nº 445/98, a qual dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, e assim prevê:

“Art. 2º O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que:

I - o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado”.

Mais adiante, chama a atenção para a diferenciação:

“Parágrafo único. Os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado não são exatamente os mesmos que se adotam no levantamento em exercício aberto, e essas particularidades devem ser levadas em conta tanto no desenvolvimento da ação fiscal como no tratamento tributário a ser dispensado na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.

A situação presente nos autos (concomitância de omissões de entradas com as omissões de

saídas) é abordada nos artigos 12 e 13:

“Art. 12. Detectando-se, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, omissão tanto de entradas como de saídas, a análise dos elementos e a adoção das providências fiscais recomendáveis nessas circunstâncias deverão ter em vista as disposições formuladas nos artigos anteriores desta Portaria.

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

(...)

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:

a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, 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”;

Ou seja: foram apuradas no mesmo período, omissões tanto de entradas, quanto de saídas de mercadorias, o que, na forma da determinação ali contida, ensejou que fosse lançado na infração o maior valor apurado, ou seja a omissão de entradas, abordada nos artigos 6º e 7º da referida Portaria:

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

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

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

II - a exigência do pagamento do imposto deve ser embasada no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto (Lei nº 7.014/96, art. 4º, § 4º, IV)”.

Quanto a isso, não remanesce qualquer dúvida, sendo, pois, pacífico o entendimento para tal infração.

Todavia, na hipótese dos autos, e de acordo com a já mencionada Portaria nº 445/98, deve ser exigido o imposto em relação às omissões de entradas daquelas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária da seguinte forma:

- a)** o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal;
- b)** o imposto devido por antecipação tributária, calculado sobre a mesma omissão de entradas agregando-se a MVA e deduzindo o crédito do imposto calculado no item “a”, conforme determinado no artigo 10, inciso I, alíneas “a” e “b” da referida Portaria:

“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- (...)

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)”.

No caso em análise, tendo nos autos a indicação de baixa da inscrição estadual da empresa autuada, que transferiu seus estoques para outro contribuinte, sem tributação, o procedimento da autuante em sua informação fiscal não seria simplesmente o de pedir a improcedência da autuação, mas sim, agir na forma determinada na legislação vista acima.

O deslinde da matéria encartada na autuação se prende unicamente a verificação quanto ao fato de a empresa autuada já havia tributado por substituição ou antecipação as mercadorias autuadas, quer dizer, se busca apurar a verdade material.

Quanto ao Convênio ICMS 142/2018, de 14/12/2018, invocado pela defesa, dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com encerramento de tributação, relativos ao imposto devido pelas operações subsequentes.

Estipula as condições, formas e procedimentos diversos para a incidência da substituição tributária com encerramento de tributação, sendo que no seu Anexo XIX se encontram listados os Produtos de Perfumaria e de Higiene Pessoal e Cosméticos, arrolados no levantamento realizado pela autuante, com respectivas NCM e CEST.

Chama atenção o item 999.0, NCM 28.999.00, do mencionado Anexo, o qual indica a substituição tributária para *“Outros produtos comercializados pelo sistema de marketing direto porta-a-porta a consumidor final não relacionados em outros itens deste anexo”*.

Argui a defesa apresentada ser a empresa revendedora de forma exclusiva dos produtos HINODE, que vem a ser empresa nacional de produtos de beleza, assemelhados e correlatos, que opera na modalidade de venda direta, utilizando modelo de negócio baseado em marketing de rede, ou seja, o crescimento e a lucratividade dos consultores dependem tanto das suas próprias vendas quanto das vendas da rede que eles constroem. Os consultores compram produtos com descontos e os revendem com lucro, além de ganharem comissões sobre as vendas da sua rede.

Tal sistema utilizado, é denominado “sistema mononível”, pelo qual o revendedor compra o produto para revenda, agregando margem de lucro e o “sistema multinível”, pelo qual, além do lucro pela venda dos produtos da marca, o vendedor, ao indicar outros novos vendedores, auferir uma percentagem em cima de tais vendas.

As vendas são realizadas, pois, por revendedores autônomos, pelo sistema porta-a-porta, ou por estabelecimentos que funcionariam na modalidade multinível.

Analisando a mídia de fl. 12, encartada pela autuante, contendo os elementos nos quais se baseou para a lavratura do Auto de Infração, constato que, de fato, no Demonstrativo Lista Geral de Omissões, se encontram diversos produtos da marca HINODE, a exemplo de GRACE HINODE 100 ml., HINODE SENSACIONES DREAM VANILA, ETERNA HINODE 100 ml., EMPIRE HINODE 100 ml., apenas para ficarmos nestes.

Também encontramos outros produtos que num primeiro momento não se apresentam como da marca HINODE, como FEELING FOR HIM, FEELING FOR HER, GRACE LA ROSE SUBLIME, CAFÉ GOURMET HND, LIZ FRESH 150 ml., que também são produtos comercializados pela HINODE, podendo ser encontrados no site <https://hinode.com.br>, que vem a ser a loja online oficial da HINODE.

Assim, devidamente comprovado que os produtos comercializados pela autuada eram, efetivamente, daquela marca.

No documento de fl. 24, por seu sócio, a empresa autuada afirma peremptoriamente revender de forma exclusiva os produtos da marca HINODE, não comercializando produtos de outra marca.

Apesar de não ter sido comprovado documentalmente pela autuada, em sua peça de fl. 53, a mesma argumenta que os produtos adquiridos junto a HINODE, através da empresa MÁXIMA LOGÍSTICA E DISTRIBUIÇÃO LTDA., de CNPJ 22.829.604/0003-40, situado em Feira de Santana, Bahia, eram recebidos já com a fase de tributação encerrada, diante da substituição tributária ocorrida.

Por sua vez, a autuante não negou tal assertiva em sua econômica informação fiscal, o que leva o julgador ao entendimento de ser tal afirmação verdadeira.

Em assim sendo, não haveria que falar mais em recolhimento do imposto decorrente de omissões de saídas de mercadorias em momento anterior, mas sim, no caso presente, se lançar o imposto correspondente à responsabilidade solidária, bem como aquele cuja responsabilidade caberia ao próprio sujeito passivo, como visto anteriormente.

Ao não assim agir, a autuante incorreu em grave equívoco, que compromete o lançamento, uma vez que neste momento processual não ser mais possível a realização de diligência neste sentido, vez que haveria mudança de fulcro da autuação, prática vedada.

Por outro lado, há se lembrar que sendo os fatos geradores do ano de 2019, ainda que aplicada a regra decadencial do artigo 173, inciso I do CTN, novo lançamento já estaria abarcado por tal figura.

Com base em tais premissas, tenho o Auto de Infração como INSUBSISTENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 206903.0023/23-6**, lavrado contra **TJP2M COSMÉTICOS E BEM ESTAR LTDA.**

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 04 de junho de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVIERA – JULGADOR