

**A. I. Nº** - 277829.0032/12-3  
**AUTUADO** - MJ DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA.  
**AUTUANTE** - MAGDALA ROSA WOLNEY DE CARVALHO  
**ORIGEM** - INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 12.11.2015

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0188-01/15**

**EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS.** As infrações apontadas no PAF decorrem de uma diversidade de motivos, que não estão claros nos autos. A tipicidade do fato tributário é cerrada e a descrição da infração lançada de ofício, não pode ser genérica, firmando-se simplesmente que "Recolheu a menos o ICMS em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no Livro de Apuração de ICMS", quando para chegar a tal conclusão percorre-se um caminho imenso, complexo, e que envolveu o refazimento completo da escritura fiscal do contribuinte, com a utilização de dados questionados pelo próprio autuado. Inovação nas acusações com mudança no fulcro da autuação. Nulidade do lançamento com fundamento no art. 18, II, RPAF/99. **2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OMISSÃO DE ENTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO.** As alegações defensivas não elidem a acusação. Infração caracterizada. **b) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS.** A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. As razões defensivas de erros de códigos, perdas, preço médio, agrupamento de itens não logram êxito e não elidem a exigência. Infração subsistente. **3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. a) MULTA.** É devida a multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d", Lei 7.014/96 para o caso de inobservância do dispositivo legal concernente ao recolhimento tempestivo do ICMS antecipação parcial contido no art. 12-A da mesma Lei. Infração não contestada. **b) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO.** Falta de prova do ingresso da mercadoria para comercialização. Infração não caracterizada. **4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO.** As sacolas e sacos plásticos para embalagens das mercadorias comercializadas, além das "bobinas picotadas" utilizados para embalar verduras, frutas, devem ser consideradas bens complementares à atividade comercial do supermercado e conduzem ao aproveitamento do crédito fiscal. Infração improcedente. **b) ENERGIA ELÉTRICA.** Infração reconhecida.

c) MERCADORIA DO REGIME SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA  
Foram excluídos da exigência as operações com os produtos não sujeitos ao regime da substituição tributária e aqueles outros, cuja utilização do crédito fiscal está permitida na legislação do imposto. Infração subsistente em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**  
Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 28/09/12, exige ICMS no valor de R\$ 131.262,93, em decorrência das seguintes infrações:

01. Recolheu a menos o ICMS em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS, no período de janeiro/dezembro 2010; março/abril, junho/dezembro 2011. Valor R\$ 9.043,50. Multa de 60%.
02. 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 entradas - 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, conforme demonstrativos anexos, no valor de R\$9.520,32. Exercício 2010. Multa de 100%.
03. Falta de recolhimento do ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário - o das saídas tributáveis, no valor de R\$ 29.941,83. Exercício 2011. Multa de 100%.
04. Multa percentual sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, no período de janeiro a abril/junho a novembro/2010 e de fevereiro a novembro/2011, conforme demonstrativos, no montante de R\$3.900,08. Multa de 60%.
05. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização, relativo ao mês de dezembro/2011, valor de R\$722,11. Multa de 60%.
06. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no período de janeiro a dezembro/2011, conforme demonstrativo, no total de R\$9.644,83. Multa de 60%.
07. Utilizou, indevidamente, crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de energia elétrica, na comercialização de mercadorias no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, conforme demonstrativos, no total de R\$59.521,97. Multa de 60%.
08. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, conforme demonstrativos, no total de R\$8.968,29. Multa de 60%.

O sujeito passivo protocola suas razões de defesa, fls. 2753/2754 (volume XI), através de sua sócia administradora, apresentando impugnação pela improcedência das infrações 02, 03, 06 e 07.

Com relação a infração 02, diz que é normal no seu ramo de atividade – supermercados, ocorrer diferença de estoques para mais ou para menos, sem significar omissões. Completa que quando da

realização do inventário, as diferenças são ajustadas, conforme manda a legislação.

Argúi o autuado que na infração 03, diante da grande quantidade de itens existentes e movimentados é impossível não ocorrer falhas e isto não significa omissões.

No que tange à infração 06 não concorda com a tese fiscal, vez que os materiais se referem a embalagens e por isso mesmo faz parte da venda. Conclui que sem embalagem não se vende mercadorias e produtos.

Quanta à infração 07, aduz também não concordar com a proibição do uso do crédito oriundo da energia elétrica, pois um estabelecimento precisa desse insumo para funcionar regularmente na conservação dos alimentos. Deduz que a energia é parte integrante do processo de venda, pois sem ela o estabelecimento não pode funcionar.

A Auditora Fiscal, presta Informação Fiscal, fls. 2768/2770 (volume X), referenciando as infrações contestadas pelo contribuinte autuado. Na infração 02 argumenta que os valores decorrem das irregularidades praticadas pelo contribuinte em sua movimentação de mercadorias, conforme constam dos demonstrativos de folhas 225/433. Informa que o intimou para regularização das omissões observadas com a identificação das irregularidades apuradas. Diz que o contribuinte não apresenta os dados que remediasssem a infração.

Na infração 06, diz que resta comprovada a utilização indevida de crédito em aquisições de materiais para uso e consumo próprios e cujos valores foram apurados conforme demonstrativos de fls. 12. Assevera, na infração 07, que o art. 93, II, RICMS/BA identifica os estabelecimentos contemplados com a utilização do crédito fiscal sobre a energia elétrica. Transcreve a norma.

Finaliza, mantendo os termos da autuação.

Em 10 de junho de 2013, a 1ª JF julgou na unanimidade de seus membros pela procedência do Auto de Infração, conforme Acórdão JF nº 0131-01/13, fls. 2.772 a 2.776 (volume X).

Intimado para conhecer da decisão constante do acórdão supra referido (fls. 2.783/2.786), o autuado apresenta Recurso Voluntário (fls. 2.803/2.814 - volume X), considerado, inicialmente, intempestivo (fl. 2788). Pede, no recurso, a nulidade do acórdão, sob o argumento que o julgador, na análise dos fatos impugnados, deve observar todas as infrações, ainda que silente o autuado em face a algumas delas. Diz que na infração 01, a Auditora não demonstrou como chegou aos valores de conta corrente. Os créditos apurados tem origem no pagamento de ICMS antecipação parcial, considerados na infração 04 e não na 01.

Na infração 05, diz que a Auditora não considerou o pagamento do ICMS antecipação parcial de dezembro de 2011. Na infração 08, diz que alguns produtos não estão sujeitos à substituição tributária e o crédito é devido. A infração 06 foi considerada improcedente e no acórdão saiu como fora procedente. No voto da infração 07, argumenta que foi indicada a infração 08.

No mérito, discorre sobre cada uma das mencionadas infrações, concluindo que o presente recurso deve declarar nulo o acórdão em referência; pede a designação de diligência para verificar as apontadas inconsistências e a observação do art. 18 do Regulamento de Processo Administrativo Fiscal - RPAF/BA.

O autuado protocola petição endereçada à Procuradoria Fiscal da PGE (2013496087-0), fls. 2851/2862, argüindo que seja exercido o controle de legalidade para que sejam considerados os seus argumentos recursivos, nos termos do art. 113 do RPAF/BA.

Encaminhado o processo à PGE/PROFIS para análise, a Procuradora do Estado decide pelo provimento ao Recurso Voluntário, anulando a decisão recorrida, retornando-se à primeira instância para novo julgamento do PAF, a salvo de falhas (fl. 2.899 - volume X).

Considerando que a manifestação se trata de Controle da Legalidade, encaminhado os autos à PGE/PROFIS, órgão competente para a sua apreciação (LC 34/2009). O parecer é no sentido de que a decisão recorrida revela grave contradição, uma vez que o voto relativo à infração 06 fundamenta a

sua improcedência, mas a resolução mantém o Auto de infração integralmente (fl. 2.918), devendo ser a decisão anulada, encaminhando-se o recurso para julgamento.

Na apreciação do Recurso Voluntário, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0181-12/15, de 10 de junho de 2015, fls. 2.945/2.951 (volume X), decide prover o Recurso Voluntário, votando pelo retorno do PAF à primeira instância para novo julgamento, a salvo de falhas, considerando a contradição existente na Resolução que expressa o julgamento procedente o Auto de Infração, tendo consignado antes a improcedência da infração 06. O relator ainda ao decidir sobre a infração 7, referiu-se à infração 8, deixando essa última sem julgamento.

Instruído para inclusão em pauta de julgamento, no dia 02.10.2015; pautado para o novo julgamento, em 15.10.2015, o advogado do contribuinte autuado ingressa com um pedido de adiamento de julgamento, tendo em vista que estará ministrado treinamento no mesmo dia do julgamento (fl. 2.967 - volume X).

É o relatório.

#### **VOTO**

Após as instruções de praxe, o processo administrativo fiscal – PAF foi encaminhado para o julgamento de primeira instância (Acórdão nº 0131-01/13), fls. 2.772/2.776 (volume X), decidindo o órgão julgador pela sua procedência integral. Apresentado Recurso Voluntário pelo sujeito passivo, a PGE/PROFIS exarou parecer na opinião de que a decisão recorrida revela grave contradição no voto pela improcedência da infração 06, sendo que a resolução mantém o Auto de infração integralmente procedente, devendo ser anulada a decisão.

Em seu tempo, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0181-12/15, de 10 de junho de 2015, fls. 2.945/2.951 (volume X), decide prover o Recurso Voluntário, votando pelo retorno do PAF à primeira instância para novo julgamento, a salvo de falhas, considerando a contradição existente na Resolução que expressa o julgamento procedente o Auto de Infração, tendo consignado, antes, a improcedência da infração 06. O relator ainda ao decidir sobre a infração 7, referiu-se à infração 8, deixando essa última sem julgamento.

Retorno dos autos à Primeira Instância para nova decisão, conforme as linhas precedentes.

Fica indeferido, preliminarmente, a diligência solicitada a fim de verificar as inconsistências apontadas, com fulcro no art. 147, inciso I, RPAF/BA, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

Cumpra o presente Auto de Infração atribuir ao sujeito passivo o cometimento das oito infrações descritas e relatadas na inicial dos autos. Nas razões defensivas, (fls. 2753/2754 - volume X), o autuado apresentou impugnação, inicialmente, em face apenas às infrações nº 02, 03, 06 e 07. Posteriormente, na interposição de novas razões defensivas, admitidas como Recurso Voluntário (fls. 2803/2814 - volume X) e como controle de legalidade (fls. 2851/2814 - volume X), impugnando as infrações 01, 02, 03, 05, 06 e 08. Não existe lide e fora da apreciação do relator apenas as infrações 04 e 07 (esta, inclusive, com parcelamento já liquidado). Na assentada do julgamento, o patrono do autuado, apresentou sustentação oral, reiterando as razões contidas naqueles instrumentos. O lançamento de ofício soma R\$131,262,93.

O autuado é acusado, na infração 01, de que recolheu ICMS a menos em decorrência de desconhecimento entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no Livro de Apuração de ICMS, em períodos dos exercícios de 2010 e 2011, no valor total de R\$ 9.043,50.

A alegação da defesa de que os valores de débito e crédito originados dos livros fiscais estão em conformidade com o valor recolhido e que a fiscalização não demonstrou como chegou aos valores nos demonstrativos de conta corrente, sendo, pois, omissos, procede.

Apesar dos demonstrativos construídos pela Auditora Fiscal, destacando seu empenho em provar a ocorrência de divergências no pagamento do imposto devido, juntando ao autos os papéis de

trabalho (fls. 217/224 - volume II) e cópias do livros de Apuração de ICMS do contribuinte autuado (fls. 1411/1472 - volume VI), o procedimento utilizado para demonstrar a infração descrita nesse item, não retrata a realidade fática e implicou cerceamento do direito de defesa.

Sobretudo, porque houve, na exigência em debate, evidente mudança do fulcro dos motivos determinantes da autuação. Uma coisa é a constatação de recolhimento a menos por desconhecimento entre o valor do imposto recolhido e o valor escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS e coisa bem diversa é a reconstituição da escrita fiscal como laborou o Auditor Fiscal e ainda mais com a utilização de dados que foram questionados pelo autuado sem a devida averiguação por parte do Fisco.

Os fatos tidos como infração à legislação do imposto devem ser descritos “*de forma clara, precisa e sucinta*”, conforme determina o inciso III do art. 39 do RPAF/BA (aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), juntando-se ainda as provas correspondentes. Isso porque, para que o contribuinte, ao ser acusado, em querendo, possa defender-se, precisa ser informado do que foi efetivamente apurado, o direito aplicado e quais as consequências jurídicas do fato.

Em face de tais considerações, meu posicionamento é pela nulidade do lançamento de ofício, concernentes à infração do item 01, com fundamento no art. 18, II, RPAF/BA. Não, exatamente, pela utilização da técnica de apuração dos créditos tributários através do refazimento da conta - corrente fiscal, mas porque a base material da acusação não é confiável e porque descreve infração diversa daquela apontada nos demonstrativos acostados aos autos.

O posicionamento de nulidade dessa infração 01, em tais circunstâncias, encontra precedente, entre outros, no Acórdão CJF 0047-12/09.

A infração 02 trata da falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças das operações de entradas (maior expressão monetária), no exercício de 2010, 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, no valor de R\$9.520,32

Na infração 03, exigência semelhante, levantamento quantitativo de estoques, relativamente à omissão de saídas de mercadorias, tomando-se para cálculo do imposto, o maior valor monetário das saídas tributáveis, no valor de R\$ 29.941,83, exercício de 2011.

Argüi, inicialmente, o autuado que as diferenças observadas são um fato normal no seu ramo de atividade dos supermercados e não significam omissões; completa que tais diferenças são ajustadas durante a realização do inventário, em conformidade com a legislação. Na infração 03, argüi que com a grande quantidade de itens movimentados é impossível não ocorrer falhas, ainda assim, isto não significa omissões. Após as demais intervenções defensivas, sobretudo, a sustentação oral do seu advogado, o autuado alega divergência na unidade de medida, considerando a variação nos preços mínimo e máximo de alguns produtos; alega que deveria ser feito o agrupamento de mercadorias afins e que existe duplicidade nos códigos de alguns produtos e que não foram considerados as sobras de itens vendidos avulsos, a exemplo de ponta de carne, de presunto ou de queijo.

Os demonstrativos que orientaram a Auditoria de Estoque foram acostados aos autos, fls. 225/288 (infração 02) e implicaram a apuração das omissões de entrada com a discriminação dos produtos selecionados no levantamento por espécie de mercadorias e respectiva apuração do ICMS que deixou de ser recolhido. Os demonstrativos que apontam a omissão de saída (infração 03) estão igualmente acostados aos autos, fls. 289/433.

O presente levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias foi elaborado em observância às orientações contidas na Portaria 445/98 e o sujeito passivo não cuidou de colacionar aos autos as provas das alegadas perdas, diferenças de preço médio, a duplicidade de códigos ou a obrigatoriedade do agrupamento de itens, a teor do art. 3º da Portaria acima mencionada. Somente

mediante tais providências, seria possível o exame, a justificação, parcial ou total, das diferenças detectada no levantamento de estoques em tela. As faltas apuradas na omissão de saída existentes devem estar devidamente regularizadas com a expedição do competente documento fiscal, bem como as chamadas "ponta" de mercadorias.

Inverossímil o questionamento de divergência na unidade de medida dos produtos elencados no levantamento de estoque, tendo em vista a variação nos seus preços mínimo e máximo. A base de cálculo do ICMS exigido foi feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte, no último mês que a mercadoria foi comercializada, no período fiscalizado e a unidade de medida utilizada no levantamento fiscal é a mesma adotada pelo contribuinte no registro de entrada e saída das mercadorias e escriturada na Registro de Inventário, conforme orienta a legislação. A discriminação dos produtos com alta variação de preços identificados pelo autuado como forma de invalidar a unidade de medida utilizada, não logra êxito, seja pela forma acertada como foi colhido o preço médio pela Auditoria Fiscal, seja porque os produtos identificados no levantamento do autuado (fls. 2807/2809 - volume X) sequer tem correspondência na Auditoria de Estoque. À guisa de exemplo, os produtos OVOS IKEDA TIPO GRANDE - código 167369, LARANJA KG - código 1618 não estão incluídos no levantamento de estoque no exercício de 2010.

Com relação às demais considerações acerca do agrupamento de mercadorias afins, da duplicidade de códigos de alguns produtos e de itens vendidos avulsos, justamente para que não se viole o pilar Constitucional da Presunção da Inocência, rege na exigência tributária, o princípio da verdade material, em que elementos da prova do cometimento da infração devem ser coligidos aos autos, a fim de instrumentalizar na defesa do autuado. O que ocorreu no processo administrativo fiscal, em debate, com a entrega ao contribuinte de todas as peças processuais da Auditoria de Estoque, contendo, pormenorizadamente, cada mercadoria que ensejou as omissões encontradas, apuradas com o rigor recomendado na Portaria 445/98, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;

O autuado, de posse dos elementos que sustentaram as omissões, deve vir aos autos com as provas irrefutáveis de que não cometeu a infração da qual está sendo acusado.

A regra geral, na Auditoria de Estoque, é o levantamento por espécie, sem agrupamento, em virtude da questão do preço médio; somente em *situações especiais* é que se deveria adotar o levantamento quantitativo de itens semelhantes, *por gênero*, e não *por espécies*.

Fora as considerações circunstanciais e pontuais, a auditoria de estoque, através de levantamento quantitativo de mercadorias, deve ser feita, em regra e prioritariamente, por espécie de mercadorias, até mesmo para fazer justiça fiscal e não consolidar preços médios, por vezes, muito divergentes e em desfavor até do próprio contribuinte. O agrupamento por itens terá que ser sempre medida excepcional, aplicável somente naquelas situações recomendadas na Portaria retro mencionada e não para corrigir procedimento equivocado deliberadamente adotado pelo contribuinte ou em face aos equívocos nos seus controles.

Quadra que o art. 824-F, RICMS-97/BA (§ 4º) estabelece que o contribuinte deverá adotar código único para cada item de mercadoria, sendo vedada a utilização em um mesmo exercício fiscal, de um mesmo código para mais de um item de mercadoria. Se os dados extraídos dos arquivos magnéticos, entregues pelo contribuinte, utilizados no levantamento fiscal, não refletissem a sua escrituração fiscal, mesmo após o recebimento dos demonstrativos de débito, competiria ao sujeito passivo manejar provocação, nesse sentido, com as provas do fato.

Dessa forma, o agrupamento de itens por similaridade, conforme proposto pelo autuado, deve ser aplicado somente nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou quando comporte vários subgrupos ou diversas referências (art. 3º, III, Portaria 445/98). No caso em tela, ocorreu justamente o inverso. Os produtos relacionados estavam perfeitamente identificados,

através dos controles internos manejados pelo autuado, ao ponto que cada mercadoria mantém um código específico, conforme o tipo da mercadoria, tamanhos, unidade de medida, o que implica melhor possibilidade na identificação de erros, seja por parte da fiscalização ou do próprio contribuinte. Por uma questão da estratégia adotada pela defesa, nenhum possível caso de equívoco no levantamento elaborado pelos fiscais foi questionado de forma clara, específica, juntado-se as provas do fato alegado.

Eventuais registros de códigos de uma mercadoria no lugar de outra, inclusive através do leitor ótico do ECF, perdas, trocas, furtos, são dificuldades naturais da atividade empresarial voltada para vendas em varejo de grande porte. Nesse sentido, caberia ao autuado laborar de acordo com as orientações contidas na legislação do ICMS, operacionalizando melhor a solução gerencial engendrada no seu negócio, de forma a permitir o perfeito controle de seus estoques, além de possibilitar uma correta leitura, no momento do fechamento desses mesmos estoques.

No caso específico do ICMS, inclusive, as diferenças de estoques deveriam ser justificadas, por meio de razões perfeitamente compatíveis com o tipo da atividade desenvolvida no estabelecimento, além da emissão da competente nota fiscal possibilitando o estorno do crédito aproveitado, quando da aquisição das respectivas mercadorias, colocadas depois fora de comércio. Observo ainda que as provas das alegadas perdas/quebras, pontos de estoques, itens que são vendidos avulso, no período da ação fiscal, não foram colacionadas aos autos, uma vez que caberia ao impugnante juntar à defesa, demonstrativos e provas capazes de elidir a acusação (art. 123 do RPAF/BA),

Ante o exposto e pela insubsistência das arguições defensivas, as infrações restam caracterizadas, no valor de R\$9.520,32 (infração 02) e no valor de R\$ 29.942,83 (infração 03).

A infração 05 acusa o contribuinte de deixar de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização, no mês de dezembro/2011, no valor de R\$722,11.

O demonstrativo fiscal de fl. 118 identifica a aquisição de queijo para comercialização, com o fornecedor situado no Estado de Espírito Santo, através da nota fiscal nº 158376, emitida em 30.12.2011. O autuado insiste que a auditora não considerou o pagamento do ICMS antecipação parcial, em dezembro de 2011.

Verifico que a cópia da nota fiscal de entrada encontra-se acostada aos autos (fl. 729 - volume III) e não está escriturada no livro de Registro de Entrada, no mês de dezembro de 2011 (fls. 2333/2384 - volume VIII) e não poderia estar, considerando que a mercadoria somente foi emitida em 30 de dezembro de 2011, pelo fornecedor situado no Estado de Espírito Santo.

A exigência da antecipação parcial do ICMS, com vigência a partir de 1º/03/2004, foi estabelecida no Estado da Bahia por meio da Lei nº 8.967/03, acrescentando o art. 12-A na Lei nº 7.014/96. Tal dispositivo consta no RICMS/BA, no período da exigência, no art. 352 - A, e ocorre nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização.

No caso em concreto, as mercadorias constantes da nota fiscal nº 158376, que demandaram a cobrança do ICMS antecipação parcial, não adentraram efetivamente no estabelecimento do autuado, no período apontado pela auditoria, mas somente em datas posteriores.

Ante o exposto, a exigência não é subsistente e a infração 05 é improcedente.

Na infração 06, a acusação é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 9.644,83.

O autuado, nas razões, afirma não concordar com a tese fiscal, vez que os materiais se referem a embalagens e fazem parte da venda, pois não se comercializa mercadorias sem a embalagem.

Observo que o demonstrativo fiscal de fls. 121 discrimina a aquisição de sacolas e bobinas picotadas, considerados material de uso e consumo.

Não considero que as embalagens representadas pelas “sacolas de feira” possam ser identificadas como “mercadorias para fins de comercialização”, no caso concreto do estabelecimento autuado, cuja atividade principal é comércio varejista de mercadorias em geral com predominância em alimentos (CNAE FISCAL 47121/10-0) - fl. 14. Por outro lado, a operação de aquisição de sacolas utilizadas como embalagem ou mesmo transporte das mercadorias comercializadas, não podem ser considerados como uso e consumo, seja porque tais produtos são empregados na atividade comercial do estabelecimento autuado servindo como embalagem, acondicionamento, além de facilitar o transporte das mercadorias comercializadas.

A melhor interpretação é que tais sacolas sejam consideradas bens complementares à atividade comercial do supermercado e devem ser classificadas não como simples materiais de uso e consumo dos supermercados, mas como verdadeiros “insumos” à atividade comercial e que, assim, geram direito ao creditamento do ICMS, com base nos preceitos legais que conduzem ao aproveitamento do crédito fiscal. De igual forma, as chamadas “bobinas picotadas” a referir-se aos sacos plásticos picotados para embalar, geralmente verduras, frutas e outros alimentos, no interior do estabelecimento, devem ser considerados embalagens e correta a utilização do crédito fiscal. Infração 06 improcedente.

Por fim, a infração 08, a acusação é que o contribuinte autuado utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, no valor total de R\$8.968,29.

A Auditora Fiscal elaborou demonstrativos discriminando as operações em que ocorreram os créditos indevidamente apropriados, com relação ao exercício de 2010, em valor que somou R\$4.163,40 (fls. 123/166); com relação ao exercício de 2011, em valor que somou R\$4.804,92 (fls. 167/216).

No primeiro momento, o autuado não apresentou impugnação em relação a esse item. Nas razões admitidas como Recurso Voluntário e controle de legalidade, sobretudo, na sustentação oral, o advogado do autuado observou que alguns produtos não estariam sujeitos à antecipação tributária, a exemplo de guaranix, cobertura chocolate, materiais de usos e consumo, copo descartável, papel toalha, cereja, damasco, maçã, empada de frango, salgado sortidos. Diz que tal confusão inquina a infração de nulidade.

Verifico, no demonstrativo fiscal, que foram relacionados mercadorias e materiais cujo crédito fiscal é vedado pela legislação do ICMS do Estado da Bahia, conforme a indicação do art. 97, RICMS/ BA (aprovado pelo Decreto 6.284/97). Apesar de o direito assistir ao autuado quando à inclusão, nessa mesma relação, de produtos cujo crédito fiscal pode ser aproveitado pelo contribuinte e outros que não podem, inclusive, em face às mercadorias que estariam obrigadas ao pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária (art. 97, III, “b”), tal fato não acarretou qualquer prejuízo ao autuado, no entendimento do que lhe estava sendo exigido.

Percebe-se, destarte, que o fato questionado não o impediu de entender plenamente o que lhe estava sendo exigido e o contribuinte pode exercer integralmente seu direito de defesa. Dessa forma, serão excluídos da exigência os produtos cujo crédito fiscal é admitido pela legislação do imposto; material de uso e consumo, igualmente, tem vedação ao uso de crédito fiscal pelo adquirente (art. 33, I, LC nº 87/96), mas, a Auditora Fiscal não definiu a espécie de mercadorias, cujo crédito considerou indevido e também será excluído do levantamento fiscal.

Nesse sentido, pano Scott Limpamax (NCM 4818.9090), toalha multiuso, papel toalha (NCM 4818.3030) ou toalhinha umedecida (NCM 4818.2020), são produtos que não estão relacionados no protocolo ICMS 106/09 (produtos de limpeza), do que trata o item 36, art. 353, II, RICMS/BA. O crédito Fiscal correspondente deve ser aproveitado regularmente pelo autuado. Sabe-se que para que um produto esteja na substituição tributária, é necessário que exista a coincidência entre as características da mercadoria e os atributos descritos no dispositivo legal que disciplina o regime de tributação, de forma que a mercadoria envolvida na operação apresente denominação e classificação fiscal



(código NCM) coincidentes com as descrições contidas na norma, ou seja, para saber se o produto está ou não sujeito ao regime de substituição tributária, deve-se levar em consideração sua descrição cumulativamente com a sua classificação fiscal (NCM). Pela regra estabelecida no RICMS-BA/97, art. 353, inciso II, item 36, estão sujeitos à substituição tributária no âmbito desse Estado, os produtos de limpeza listados no anexo único do Protocolo ICMS 106/09, não se encontrando nenhum daqueles itens ali discriminados.

Com relação à maçã, cereja ou damasco, as operações de saídas internas e interestaduais com frutas (exceto, se destinadas à industrialização) são tributados, hoje, normalmente, no Estado da Bahia, com exceção apenas para amêndoas e nozes, de acordo com o art. 14, I, "b", RICMS-97/BA (redação dada pelo Decreto nº 12313/08, efeitos a partir de 14/08/10).

Assim também, são tributados normalmente os produtos copos descartáveis, lustra móveis, sopa qualimax, empada de frango, etc. cujo o aproveitamento do crédito fiscal foi feito regularmente pelo contribuinte e o valor glosado pelo Fisco se mostra impertinente.

Dessa forma, devem ser excluídos de levantamento fiscal, colado aos autos (fls. 167/216), as operações relativas aos produtos acima identificados, desconsiderando da exigência os valores correspondentes, cuja utilização do crédito fiscal é direito do contribuinte: Janeiro (R\$94,50); fevereiro (R\$66,37); março (R\$75,24); abril (R\$75,46); maio (R\$226,18); junho (R\$56,31); julho (R\$229,43); agosto (R\$105,83); setembro (R\$75,83); outubro (R\$142,75); novembro (R\$126,82) e dezembro (R\$56,00), todos do exercício de 2011, totalizando R\$1.330,72 que deve ser excluído do valor constante na inicial, R\$4.804,92, implicando valor remanescente de R\$3.474,20

Posto isso, a infração 8 resta caracterizada parcialmente, no valor de R\$ R\$ 7.637,60.

O Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE, no valor de R\$106.621,72, além da multa isolada, no valor de R\$3.900,08, conforme o quadro abaixo:

Infração 01 - Nula

Infração 02 - R\$9.520,32 Procedente

Infração 03 - R\$29.941,83 Procedente

Infração 04 - R\$3.900,08 (multa) Reconhecida

Infração 05 - Improcedente

Infração 06 - Improcedente

Infração 07 - R\$59.521,97 Reconhecida

Infração 08 - R\$ 7.637,60 Procedente em parte

É o voto.

#### **VOTO DISCORDANTE – ITENS 2º E 3º**

Os lançamentos dos itens 2º e 3º deste Auto cuidam de imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, e os lançamentos têm por fundamento fático a falta de recolhimento de ICMS em virtude diferenças verificadas mediante levantamento quantitativo de estoques, constatando-se omissões tanto de entradas quanto de saídas de mercadorias: no exercício de 2010, as omissões de entradas foram superiores, e foi cobrado o imposto com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas (item 1º), e no exercício de 2011 as omissões de saídas foram superiores, sendo tributadas essas omissões, haja vista que a saída de mercadorias constitui o aspecto temporal da norma tributária de incidência do ICMS.

O autuado fez inicialmente uma defesa simplória, genérica (fls. 2753-2754). O lançamento foi julgado procedente em primeira instância, conforme Acórdão JJF 0131-01/13, proferido por esta Junta (fls. 2772/2776). Houve Recurso Voluntário, inicialmente considerado intempestivo, porém, no controle da legalidade, a Procuradoria Fiscal moveu representação ao CONSEF, no sentido de que o julgamento de primeira instância fosse anulado e fosse proferida nova decisão (fls. 2917/2919), e a 2ª Câmara, pelo Acórdão CJF 0181-12/15, decretou a nulidade da decisão de piso e devolveu os autos à 1ª Junta para novo julgamento (fls. 2945/2951).

Na sustentação oral, o representante do autuado, repetindo alegações constantes nas peças às fls. 2803/2814 e 2851/2862, reclamou que os lançamentos dos itens 2º e 3º carecem de revisão, tomando por fundamento o art. 3º, incisos II e III, da Portaria nº 445/98.

Observou que o inciso II do art. 3º recomenda atenção para a unidade de medida a ser utilizada no levantamento quantitativo de estoque, que deve ser a mesma na apuração das entradas, das saídas e dos inventários, para cada item de mercadoria. Reportando-se ao que consta às fls. 2806/2813, alegando que isso não foi observado pela fiscalização. Observou que às fls. 2807/2809 foram apresentados elementos para demonstrar que não houve homogeneidade na unidade de medida utilizada pela fiscalização, haja vista que os preços unitários das mercadorias apontadas apresentam variação igual ou superior a 10 vezes entre o preço mínimo e o preço máximo. Afirmou que isso ocorreu porque não há uniformidade na unidade de medida em relação a cada espécie de mercadoria. Isso no tocante ao inciso II do art. 3º da Portaria nº 445/98.

Já no tocante ao inciso III do art. 3º da supracitada Portaria nº 445/98, que trata dos casos em que haja inexatidão quanto às mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, o defensor salientou na sustentação oral, reportando-se ao que consta às fls. 2809/2811 que deveria ser feito o agrupamento de cada item, de modo a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins. Chamou a atenção para o emprego pelo legislador do verbo “dever”. A seu ver, a fiscalização deveria ter aplicado o agrupamento nos casos em que houvesse confusão quanto à perfeita identificação da mercadoria. Observou que, conforme elementos às fls. 2809/2811, o levantamento envolveu diversos tipos de queijos, em relação aos quais alguns tipos deveriam ser agrupados.

Além disso, afirmou o defensor que houve duplicidades de códigos nas entradas para a mesma mercadoria e em relação às saídas, em 109 itens de queijos, conforme fls. 2811/2813. Declarou, repetindo o instrumento à fl. 2813, que houve uma verdadeira miscelânea de códigos e descrições diversas para a mesma mercadoria.

Alegou ainda que a fiscalização não considerou que as sobras ou “pontas” de alguns itens são vendidos de forma avulsa, geralmente com a denominação de “ponta”, dando como exemplos ponta de carne, ponta de presunto e ponta de queijo, códigos 00000000002967, 00000000001120 e 00000000001144.

Concluiu dizendo que esses elementos são relativos ao exercício de 2010, e para não ser repetitivo não apresentou os elementos relativos a 2011, porém em 2011 as mesmas situações se repetem.

Em suma, o defensor do autuado levantou três questões:

- a) falta de uniformidade da unidade de medida em relação a cada espécie de mercadoria, em desatenção ao inciso II do art. 3º da Portaria nº 445/98;
- b) confusão e duplicidade de códigos e descrições de produtos, tanto nas entradas quanto nas saídas, fatos que justificariam o agrupamento das mercadorias afins, como manda o inciso III do art. 3º da Portaria nº 445/98;
- c) vendas de sobras ou “pontas” de mercadorias com códigos diversos dos códigos de entradas, nos casos de sobras de carne, de presunto e de queijos.

O defensor, na sustentação oral, chamou a atenção para os elementos apontados às fls. 2807/2813. Há portanto nos autos indícios de que o que foi alegado realmente ocorreu. Teria de ser verificado se houve de fato ou não tais equívocos, não podendo a alegação ser simplesmente ignorada.

Essa questão levantada pela defesa, quanto a mercadorias similares, é coisa séria. Já atuei em processos com casos dessa ordem, e estou convicto de que *no presente levantamento fiscal não foi observada a regra do art. 3º, III, da Portaria nº 445/98*.

O art. 3º da Portaria nº 445/98 recomenda *craterioso rigor* no levantamento quantitativo. Muitos intérpretes, quando leem essa portaria, pulam o art. 3º, pois todo mundo está encantado com as maravilhas da informática, e consideram que o levantamento fiscal, sendo feito com base em arquivos magnéticos, dispensa esse tipo de preocupação, porque computador não erra.

De fato, o computador “não erra”, desde que seja alimentado com *dados coligidos de forma adequada*.

Antes de acionar o computador, a autoridade fiscal deve fazer o seu papel de agente do fisco, analisando os elementos que tem em mãos e estabelecendo o critério a ser seguido, pois isto não pode ser feito pela máquina. Nesse sentido, prevê o art. 3º, III, da Portaria nº 445/98 que, quando determinada mercadoria comportar *vários subgrupos* ou *diversas referências*, deve-se fazer o *agrupamento* de cada item, reunindo-se num mesmo item as *espécies de mercadorias afins*.

Neste caso, tomo como exemplos os tipos de queijo especificados às fls. 2809/2813. Examinando-se a listagem ali constante, nota-se que existe realmente uma variedade considerável de *mercadorias afins* que podem de fato dar margem a confusão. Dou destaque aos casos mais evidentes:

- a) QUEIJO MUSSARELA DAVACA KG – código 0000000002677  
QUEIJO MUSSARELA DAVACA KG – código 00000000163330;
- b) QUEIJO PRATO LANCHE DAVACA KG – código 0000000004015  
QUEIJO PRATO LANCHE DAVACA KG – código 0000000006101;
- c) QUEIJO PRATO LANCHE MUCURI – código 0000000006187  
QUEIJO PRATO LANCHE MUCURI – código 00000000163354;
- d) QUEIJO PRATO LANCHE VILLARIAL KG – código 0000000004299  
QUEIJO PRATO LIGHT VILLARIAL KG – código 00000000004282;
- e) QUEIJO PRATO MINILANCHE REGINA KG – código 00000000224260  
QUEIJO PRATO MINILANCHE REGINA – código 0000000006132;
- f) QUEIJO VENEZA MINAS PADRÃO KG – código 00000000161626  
QUEIJO VENEZA MINAS PADRÃO KG – código 00000000161633;
- g) QJ DAVACA VENEZA MINAS PADRÃO – código 0000000005944  
QJ DIMINAS MINAS PADRÃO – código 0000000005913;
- h) QJ VENEZA MINAS PADRÃO – código 0000000005937  
QJ VENEZA MINAS PADRÃO – código 0000000005951;
- i) QUEIJO DIMINAS MINAS PADRÃO KG – código 00000000163217  
QUEIJO DIMINAS PRATO LANCHE KG – código 00000000163194.

Diante da existência de itens semelhantes, é natural que haja eventuais “trocas” ou equívocos na classificação, implicando a identificação de uma mercadoria em lugar de outra. Por exemplo, no caso do QUEIJO MUSSARELA DAVACA KG, código 0000000002677, e do QUEIJO MUSSARELA DAVACA KG, código 00000000163330, em que *a descrição da mercadoria em ambos os casos é rigorosamente a mesma*, se uma for classificada no inventário, na entrada ou na saída em lugar de outra, esse erro implicará *duas diferenças*, uma *para mais* num item, e outra *para menos* no outro item. Esse erro não acarretaria diferença quantitativa se as mercadorias fossem *agrupadas por gênero*, como manda a Portaria 445/98.

O ideal – a *regra geral* – é o levantamento por espécie, sem agrupamento, em virtude da questão do preço médio. Porém, em *situações especiais*, como neste caso, é preciso adotar-se um critério justo, de modo a não se denunciar infração onde não existe infração.

Em suma, um levantamento quantitativo de itens semelhantes como esses teria de ser feito *por gênero*, e não *por espécies*.

Existem vários tipos de roteiro de fiscalização, aplicáveis de acordo com a natureza de cada contribuinte, inclusive de acordo com o ramo de atividade. Em se tratando de grandes redes de supermercados, lojas de departamentos, magazines e congêneres, caso haja o intuito de sonegar ICMS, isso é feito utilizando créditos fiscais indevidos, manipulando alíquotas, reduzindo indevidamente a base de cálculo, vendendo mercadorias tributáveis como não tributáveis, e assim por diante. Porém, como pode uma empresa com uma rede de lojas comprar ou vender mercadorias sem Notas? Como?

Vender ou comprar mercadorias sem documentos fiscais somente é possível em se tratando de empresas familiares, em que o dono é quem supervisiona o que entra e o que sai, ficando o caixa aos cuidados de pessoa de sua confiança.

Porém, no caso de uma empresa como a autuada, admitindo-se a saída de mercadorias sem Notas, o Estado seria o menos prejudicado, pois perderia apenas 17%, enquanto que a empresa estaria perdendo 100%...

A Portaria nº 445/98 recomenda certas precauções a serem tomadas pelo auditor na realização de levantamento quantitativo de estoque. O art. 3º da aludida portaria recomenda:

“Art. 3º. A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados:

I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento;

II - atentar para a unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidades, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de ‘x’ quilos, caixas com ‘x’ unidades, metros, litros, etc.;

III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte *vários subgrupos* ou *diversas referências*, deve-se fazer o *agrupamento* de cada item de forma a reunir num mesmo item todas as espécies de mercadorias afins.” (*Os grifos são meus.*)

Destaco o inciso III. Esse inciso contempla *três situações*, estando estas conectadas pela conjunção alternativa “ou”. Isso significa que *basta o atendimento de uma delas*.

Diante da orientação dada pelo dispositivo supracitado, concluo que o critério a ser seguido pelo auditor não pode ser único, para todos os casos, seja qual for o ramo de atividade. O critério adotado no levantamento fiscal precisa ser consentâneo com a situação de cada estabelecimento. Em situações como esta, ou o levantamento fiscal é feito pelo gênero, abrangendo os vários tipos ou espécies de mercadorias da mesma natureza, ou então se aplica outro roteiro de auditoria.

Considero caracterizado um caso típico de incerteza quanto ao fato, e por conseguinte quanto a eventuais valores porventura devidos.

São nulos, portanto, os itens 2º e 3º do presente Auto, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF. A repartição examinará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte sanar alguma irregularidade porventura existente, mesmo mediante denúncia espontânea, antes de nova ação fiscal, exime-se de sanções.

Quanto aos demais itens, acompanho o voto do Nobre Relator.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **277829.0032/12-3**, lavrado contra **MJ DISTRIBUIDORA DE CARNES LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$106.621,72**, acrescido das multas de 100% sobre R\$39.462,15 e 60% sobre o valor de R\$67.159,57, previstas no art. 42, incisos III e VII, alínea "a", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa isolada de 60%, no valor de **R\$3.900,08**, prevista no inciso II alínea "d" do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologado o pagamento já realizado.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2015.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE ITENS 2º e 3º