

**A. I. Nº** - 269101.0003/20-0  
**AUTUADO** - SUPER OFERTA SUPERMERCADOS LTDA.  
**AUTUANTE** - LUIZ CÉSAR OLIVEIRA SANTOS  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFAZ AGRESTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 26/09/2022

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACÓRDÃO JJF Nº 0195-04/22-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. CARNE BOVINA. Mantida a glosa dos créditos, tendo em vista os argumentos apresentados pelo sujeito passivo serem insuficientes para elidir a acusação. Declarada, de ofício, a decadência parcial do lançamento. Infração parcialmente subsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. a) OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. b) PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. c) EXIGÊNCIA DE IMPOSTO POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. d) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PRÓPRIA DO SUJEITO PASSIVO. Fatos devidamente comprovados e demonstrados nos autos. Levantamento fiscal efetuado com fundamento na Port. 445/98. Acusações subsistentes. 3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. TRIBUTAÇÃO INTEGRAL PELA OCASIÃO DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS. MULTA. Fato comprovado. Acusação subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 31/03/2020, com ciência pelo autuado em 07/07/2020, para reclamar crédito tributário no total de R\$ 109.507,68, em decorrência das seguintes imputações:

**Infração 01 – 01.02.03:** *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. O contribuinte usou indevidamente crédito fiscal nas aquisições de mercadorias com saídas isentas (carne verde)”*. Valor lançado R\$ 3.748,10 referente aos meses de janeiro/15 e outubro/15. Multa aplicada no percentual de 60% com previsão no Art. 42, VII, “a” da lei nº 7.014/96.

**Infração 02 – 04.05.02:** *“Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. Efetuamos a auditoria de estoque no exercício de 2016, obtivemos como resultado omissão de saídas de mercadorias tributáveis no valor de R\$ 465.121,00 e omissão de entradas de mercadorias no valor de R\$ 142.492,00. Segundo a Portaria 445/98 deve ser cobrado o ICMS Normal sobre o valor da omissão de saída por ser superior ao valor da omissão de entrada”*. Valor lançado R\$ 67.662,00, com multa aplicada no percentual de 100% com previsão no Art. 42, III, da lei nº 7.014/96.

**Infração 03 – 04.05.05:** *“Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas, com base da 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 registradas no mesmo exercício. Efetuamos a auditoria de estoque no exercício de 2015, obtivemos como resultado omissão de entradas de mercadorias tributáveis no valor de R\$ 359.529,00 e omissão de entradas de mercadorias no valor de R\$ 167.080,00. Segundo a Portaria 445/98 deve ser cobrado o ICMS Normal sobre o valor da omissão de entrada por ser superior ao da omissão de saída”. Valor lançado R\$ 25.341,00, com multa aplicada no percentual de 100% com previsão no Art. 42, III, da lei nº 7.014/96.*

**Infração 04 – 04.05.08:** *“Falta de recolhimento do imposto, 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 mercadorias em exercício fechado. A auditoria de estoque do exercício de 2015 deu como resultado omissão de entrada de mercadorias tributáveis e omissão de saída de mercadorias tributáveis. A omissão de entrada foi superior à omissão de saída, porém, como existiam mercadorias enquadradas na substituição tributária na omissão de entrada, deve-se cobrar o ICMS Normal (Infração 04.05.08) e o ICMS antecipado (Infração 04.05.09) para as mercadorias de substituição tributária presentes na omissão de entrada. Nessa infração estamos cobrando o ICMS Normal relativo às mercadorias da substituição tributária na omissão de entrada”, Valor lançado R\$ 7.313,00 com multa aplicada no percentual de 100% com previsão no Art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96.*

**Infração 05 - 04.05.09:** *“Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado. Nessa infração estamos cobrando o ICMS Antecipado relativo às mercadorias da substituição tributária presentes na omissão de entradas”. Valor lançado R\$ 2.462,00 (exercício de 2015) com multa aplicada no percentual de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.*

**Infração 06 - 07.15.03:** *“Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago 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. O contribuinte adquiriu mercadorias para comercialização em outras unidades da Federação e não efetuou o pagamento da antecipação parcial”. Valor lançado R\$ 2.901,58, com multa aplicada no percentual de 60% com previsão no Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.*

Em 16/10/2020 o autuado ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 76 a 82, onde, após transcrever as imputações, adentrou a infração 01, **com os argumentos a seguir transcritos:**

*“No que tange a acusação de subfaturamento, laborou em equivoco o autuante ao formatar o ICMS devido, como ele próprio descreveu.*

*Disse que, para fim de apontar o valor do ICMS devido, na forma efetuada pelo autuante, foi “esquecido” de se apurar o crédito pelas entradas no valor principal, ou seja, a correta apuração do ICMS devido por aquela operação, isto é, numa apuração onde o estoque inicial somado as entradas compras é inferior ao valor das saídas no exercício, ( El +E> S), não há qualquer indicio de fraude e se, por momentos da operação o valor de saída de uma determinada mercadoria se tornou – obrigatoriamente - menor que o da entrada. 2 seriam as opções da fiscalização, exigir o estorno do crédito, ou então refazer a apuração com o crédito pelas entradas sendo dado à integral e exigido o valor da diferença. Fazer a apuração no método tipo “arbitramento” como o praticado não exclui o direito à não cumulatividade inerente ao tributo e que foi “esquecido” pela Autuação.*

*Diante do exposto, se aplicada a correta forma de apuração, o valor do tributo lançado corresponderia a menos de 10% do lançamento e deverá ser apurado mediante diligência fiscal, de logo requerida”.*

Ao se reportar às infrações 02 e 03, disse que quanto a estes dois tens da autuação, (omissão de entradas de mercadorias) salientou que, a autuação tem por base uma presunção regulamentar “*juris tantum*” podendo, pois, ser elidida pelo fato concreto.

Citou que, em tese, por conta de uma apuração de omissão de entradas presumiu-se saídas anteriormente omitidas do exercício anterior, tanto assim o é que, a data da ocorrência da infração, é dada como o último dia do exercício anterior, com vencimento para o primeiro pagamento do exercício seguinte, (infração 02 31/12/2016 e infração 03 31/12/2015).

Disse que razão assistiria à pretensão fiscal, se e somente se, ao realizar a verificação e tendo detectado a omissão de entradas, examinasse o resultado do ano anterior e, não encontrando saldo contábil e de caixa favorável e capaz de suportar as aquisições, restaria saídas omitidas, o que não foi o caso.

Pontuou que em se tratando de empresa do ramo de supermercados, com mais de 1900 itens listados e verificados, via sistema, as nomenclaturas e os códigos de alguns produtos, fazem com que mudanças ocorram num espaço de tempo ínfimo, muitas vezes, mudanças que implicam em uma nova nomenclatura sem alterações de preço, sendo público e notório que o sistema de controle de estoque eletrônico, baseado apenas e tão somente no código dos produtos, com um leque de tão grande de mercadorias, costuma possuir pequenas e corrigíveis falhas humanas, não aceitas pelo sistema mas que, não causaram qualquer prejuízo ao fisco.

Acrescentou que fazer “*vistas grossas*” a esta realidade, e limitar-se a aplicar a regra fria do SINTEGRA vai de encontro à política governamental de promoção das pequenas empresas que, ao longo dos anos, vem reduzindo a carga tributária do setor, para melhorar a vida do cidadão, visão que, com este tipo de autuação, jamais alcançará o objetivo.

Disse que está questionando tanto a diferença de quantidades, quanto a presunção decorrente, tendo em vista que, os equívocos de uma repercutem na outra, prejudicando a formação do “*quantum debeat*”, pontuando que uma vez que as planilhas e lançamentos eletrônicos acompanham todo o procedimento fiscal, despiendo a juntada de novas planilhas de valores, mas, imprescindível para a compreensão do alegado, o informativo com a nomenclatura das mercadorias e a fácil visualização da alegada diferença.

Citou que, consoante já afirmado, o valor apurado se refere há mais de 1.900 itens, e o exíguo tempo para a apresentação da defesa não permitiu o cotejamento de todos, sendo a planilha anexa uma mera exemplificação do ocorrido na grande maioria dos itens. Desta maneira pugnou pela improcedência das infrações 03 e 04.

No que diz respeito a infração 04 disse que reitera os mesmos argumentos dos itens 02 e 03 acima.

Ao se reportar à infração 05 disse que a acusação fiscal tem seu conteúdo prejudicado pela argumentação relativa as infrações 02, 03 e 04, pois parte da premissa de que é devido o ICMS pela omissão de entradas, porém, a diligência fiscal que requer, demonstrará que não há base contábil para a omissão de entrada o tributo pretendido por antecipação tributária também resta prejudicado, pelo que deve ser julgado improcedente este item da autuação.

E m relação a infração 06, citou que esta resume-se a aplicação de uma multa indevida e repetida, posto que tem por fulcro o não recolhimento da antecipação parcial já exigida, com multa, em item anterior, num verdadeiro *bis in idem*, posto que, se o tributo sobre uma está lançado com a multa devida, impor uma outra multa sobre o fato configura uma bitributação vedada em nosso direito, citando que, no caso em tela, as entradas ditas omitidas de mercadorias no exercício estão tributadas na íntegra e as antecipações *idem*. Ambas com as multas devidas, uma nova multa como se de obrigação acessória estivéssemos tratando, já se encontra **absolvida** pelo

*tributo principal com a multa. Portanto indevida a pretensão neste aspecto”.*

Concluiu dizendo que reitera todos os pedidos formulados ao longo da defesa, e, em particular, caso entenda necessário este egrégio CONSEF, seja procedida revisão fiscal por autoridade estranha ao feito, onde restará provada toda a argumentação defensiva, com intimação para se manifestar sobre o resultado, como é de direito, e que, ao final seja julgado o Auto de Infração Improcedente.

O autuante apresentou a Informação Fiscal de fls. 84 e 85, transcrevendo as imputações, e posicionando-se da seguinte forma:

#### DA DEFESA

*O Item 1 (Infração 01 - 01.02.03) refere-se a Crédito Indevido e o contribuinte, na sua defesa, rebateu essa infração com alegação de subfaturamento, ou seja, alegação desconexa. Quanto aos demais Itens, o contribuinte apresentou alegações infundadas e frágeis. Pede revisão fiscal e a improcedência das cobranças.*

#### CONTRA RAZÕES

*Na sua defesa, o contribuinte não trouxe elementos que possam anular no todo ou em parte as cobranças presentes nessa ação fiscal.*

*Tratou-se de uma peça meramente protelatória. É tanto que o mesmo se dirigiu à SEFAZ para parcelar o débito, só que acabou por desistir.*

*Ante o acima exposto, pedimos que a presente ação fiscal seja julgada PROCEDENTE.*

#### VOTO

O presente Auto de Infração foi expedido para exigir crédito tributário no montante de R\$ 109.507,68 em face das seguintes imputações:

Infração 01 - 01.02.03: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto.

Infração 02 - 04.05.02: Falta de recolhimento do imposto 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 saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Infração 03 - 04.05.05: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária- a das operações de entrada- com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Infração 04 - 04.05.08: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Infração 05 - 04.05.09: Falta de recolhimento do imposto, 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 desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado.

Infração 06 - 07.15.03: Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago 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.

Consoante se depreende do quanto acima transcrito, a infração 01 se refere a utilização indevida de créditos fiscais relacionados a aquisições de mercadorias isentas, carne bovina, conforme demonstrado na planilha de fl. 18, entregue ao autuado, sendo exigido os valores de R\$ 1.798,64 para o mês de janeiro/15 e R\$ 1.949,46 referente ao mês de outubro/15.

Com a devida vênia, a defesa apresentada se reporta a questões totalmente desassociadas da autuação, citando subfaturamento, forma de apuração do imposto, arbitramento, arrematando que se a exigência tivesse sido efetuada de forma correta o tributo lançado corresponderia a menos de 10% do lançamento, o que, convenhamos, nada tem a ver com a autuação, requerendo, ainda, realização de diligência fiscal para verificação do quanto alegado.

A diligência requerida fica aqui indeferida, com base no Art. 147, I do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, posto que o autuado não apresentou qualquer fato concreto que justificasse a realização de diligência.

No mais, a glosa dos créditos fiscais foi feita de forma pontual, indicando os documentos fiscais relacionados a tal procedimento, os quais não foram, de fato, impugnados pelo autuado.

Apesar disto, vejo que a ocorrência no valor de R\$ 1.798,64 relacionada ao mês de janeiro/2015, com vencimento em 09/02/15, por se tratar de utilização indevida de créditos fiscais, devidamente escriturados, se encontra alcançada pela decadência, nos termos do Art. 150, § 4º do CTN, na medida em que o autuado só foi notificado do lançamento em 01/07/2020, portanto, já havia transcorrido o prazo de 05 (cinco) anos entre a data da ocorrência do fato gerador e a de ciência pelo autuado, assim, nessa data, não mais existia o direito da Fazenda Estadual de efetuar o lançamento, devendo, destarte, o valor citado ser excluído da autuação.

Julgo, portanto, parcialmente subsistente a infração 01 no valor de R\$ 1.949,46.

As infrações 02, 03, 04 e 05 se referem a levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 2015 e 2016, sendo a infração 02 relacionada a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, enquanto as demais se referem a omissões de entradas.

O levantamento quantitativo dos estoques foi efetuado obedecendo as determinações contidas na Portaria 445/98 e se encontram devidamente detalhadas e demonstradas através das planilhas elaboradas pelo autuante e entregues ao autuado.

Na prática, os argumentos defensivos foram apresentados de forma conjunta, os quais abrangem os levantamentos de estoque que foram efetuados.

Da análise dos levantamentos realizados, a infração 02 se refere a omissões de saídas de mercadorias tributáveis, situação esta que, por si só, já é motivo para exigência do imposto. As demais, por se tratarem de omissões de entradas, ocorreram com base em presunção de saídas de mercadorias anteriores sem exigência do imposto.

A alegação defensiva foi no sentido de que a exigência com base na referida presunção só teria efeito, se fosse examinado o resultado do ano anterior e, acaso não encontrado saldo contábil de Caixa capaz de suportar as aquisições, é que caberia a exigência fiscal.

Trata-se de um argumento que não pode ser aceito, pois a situação contábil relacionada as disponibilidades do autuado, reflete exatamente o que o mesmo possuía na data do encerramento do balanço patrimonial, não tendo qualquer repercussão em relação a apuração do estoque, o qual reflete também a existência física no final do exercício. Ademais, o levantamento de estoque ocorre com base nos documentos fiscais regularmente escriturados, de entradas e de saídas de mercadorias, em confronto com os estoques inicial e final, também escriturados, nada tendo a ver

com as disponibilidades.

Quanto à questão do quantitativo de itens comercializados e que no decorrer do exercício os códigos dos produtos podem sofrer alterações, está é uma questão que embora possível de ocorrer, o autuado não demonstrou que em relação aos produtos objeto da autuação isto tenha ocorrido e, em consequência gerado repercussão no levantamento fiscal.

Considerando que o próprio autuado alegou que não é necessário a confecção de novas planilhas apontando equívocos da lavra do autuante, deixo de acolher o pedido de diligência formulado em relação a estas infrações, tal como na infração anterior, visto que o autuado nada apresentou para justificar a realização da diligência requerida.

Isto posto, mantenho as infrações 02, 03, 04 e 05.

No que pertine a infração 06, que se relaciona a penalidade aplicada por falta de recolhimento do imposto a título de antecipação parcial no valor de R\$ 2.901,58, apurado conforme planilha de fls. 59 a 69, cópia entregue ao autuado, a informação defensiva foi no sentido de descabimento da penalidade aplicada vez que o não recolhimento da antecipação parcial já foi exigido em item anterior, ocorrendo um verdadeiro *bis in idem*, argumento este que não se sustenta na medida em que não houve exigência de antecipação parcial em item anterior constante deste auto de infração enquanto que a penalidade aplicada incidiu sobre operações regularmente registradas porém não foram efetuados os recolhidos a título de antecipação parcial.

Infração 06 subsistente.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração, sendo a infração 01 parcialmente subsistente no valor de R\$ 1.949,46 e as demais inteiramente subsistentes.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269101.0003/20-0**, lavrado contra **SUPER OFERTA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 104.807,46** acrescido das multas de 60% sobre R\$ 4.591,46 e de 100% sobre R\$ 100.216,00, previstas no Art. 42, incisos VII, alínea “a” e III, da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais, além da multa pecuniária no valor de **R\$ 2.901,58** prevista no inciso II “d” da mesma lei, e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de agosto de 2022.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE / RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR