

A. I. Nº - 299167.0002/19-6  
AUTUADO - SAN FRANCISCO ESPORTES LTDA.  
AUTUANTE - MARIA DE FÁTIMA FERRAZ SILVA GUIMARÃES  
ORIGEM - DAT METRO/INFAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 13/12/2022

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0214-01/22-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS EM EXERCÍCIO FECHADO. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO.** Apesar de solicitar revisão fiscal o impugnante não aponta um item sequer do levantamento levado a efeito pela autuante que contenha erro de quantidade ou valor. Infração 01 subsistente. **b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO.** **c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO.** Do mesmo modo que a infração anterior, apesar de solicitar revisão fiscal o impugnante não aponta um item sequer do levantamento levado a efeito pela autuante que contenha erro de quantidade ou valor. Infrações 02 e 03 subsistentes. Indeferido o pedido de revisão fiscal. Não acolhida a nulidade arguida. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/03/2019, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 376.445,88, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 – 04.05.04 - Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no exercício de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 3.502,12, acrescido da multa de 100%;

Infração 02 - 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, no exercício de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 233.089,85, acrescido da multa de 100%;

Infração 03 – 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, no exercício de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 139.853,91, acrescido da multa de 60%.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.28 a 47). Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Argui preliminar de nulidade por afronta ao princípio à ampla defesa e ao contraditório.

Alega que o arquivo entregue pela autuante não incluiu importantes informações no demonstrativo e que são necessárias para análise da legalidade do Auto de Infração, entre elas o código da NCM de diversas mercadorias vendidas. Diz que neste contexto não conseguiu verificar, com precisão, as operações e mercadorias incluídas na autuação, o que lhe impossibilitou o exercício pleno do seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Conclusivamente, requer o cancelamento do Auto de Infração.

Continuando, consigna que apesar de não ter conseguido analisar com a precisão que o caso impõe, pelo princípio da eventualidade demonstrará os equívocos verificados, os quais também conduzem à anulação da exigência.

No tocante à infração 01, diz que em face à retificação no SPED Fiscal da empresa para corrigir as inconsistências de estoque referente ao exercício de 2016, autorizada pela Fiscalização, requer a realização de revisão fiscal por parte da própria autuante, no intuito de verificar os novos registros contábeis, pelo qual restará comprovada a inexistência de qualquer omissão e, consequentemente, a ausência de descumprimento de obrigação principal.

Quanto à infração 02, alega inexistência de relação jurídica entre o substituído, que é o seu caso, e o Estado da Bahia, já que a legislação estabelece expressamente que o único sujeito passivo da relação jurídica tributária é o substituto, o reconhecimento da nulidade da autuação é medida que se impõe.

Salienta que caso não seja esse o entendimento, o que cogita apenas por amor ao debate, demonstrará que o procedimento adotado para as infrações 02 e 03 fora equivocado.

Observa que as três infrações englobam tanto as supostas omissões de entrada e de saídas num mesmo exercício, no caso 2016, sendo, desse modo, que o procedimento correto a ser adotado pela autuante seria o previsto no art. 13, inciso II, da Portaria n. 445/98, cuja redação reproduz.

Aduz que se observa que o procedimento foi devidamente realizado, no presente caso, na infração 01, contudo, em vez de se limitar a esta infração, a autuante também autuou de forma equivocada as infrações 02 e 03, pois não levou em consideração o quanto expressamente previsto no art. 15 da Portaria n. 445/98. Reproduz referido dispositivo normativo.

Alega que o procedimento adotado no caso das infrações 02 e 03 só poderia ter sido realizado caso se tratasse de exercício aberto, mas não nos casos nos quais o exercício já estava fechado, como no presente caso.

Afirma que assim sendo, resta demonstrado o equívoco cometido na autuação, já que a única infração que deveria constar no Auto de Infração seria a infração 01. Acrescenta que corroborando com tal posicionamento é o voto proferido no Auto de Infração n. 274068.0014/13.0, cujo excerto reproduz. No mesmo sentido, invoca e reproduz trechos dos votos proferidos nos Acórdãos JJF N. 0305-02/11 e JJF N. 0098-04/10.

Diz que desse modo, resta demonstrada a impertinência das infrações 02 e 03, razão pela qual devem ser declaradas nulas por não terem embasamento legal na Portaria n. 445/98.

Invocando o princípio da eventualidade, diz que caso não se entenda pela nulidade das infrações 02 e 03, requer a realização de revisão fiscal com o fito de verificar os novos registros contábeis.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, caso não seja acolhida a preliminar, que seja deferido o pedido de revisão fiscal formulado para as infrações 01, 02 e 03.

A autuante prestou Informação Fiscal (fls. 71/72). Afirma que são descabidas as alegações defensivas atinentes a preliminar de nulidade, pois não se enquadram nas disposições do art. 18 do RPAF/BA/99, aprovado pelo Decreto n. 7.629/99.

Salienta que os argumentos defensivos de mérito seguem a mesma linha da arguição de nulidade. Sustenta que o procedimento fiscal segue à risca as orientações da Portaria n. 445/98.

No tocante à alegação defensiva referente aos estoques informados na EFD, diz que utilizou os arquivos SPED transmitidos pelo autuado até a data de encerramento da fiscalização.

Ressalta que muito embora o autuado alegue que transmitiu a retificação dos estoques, tudo indica que deve ter ocorrido após a conclusão da ação fiscal, pois não faz prova do alegado anexando recibo de transmissão aos autos. Em síntese, diz que o autuado em momento algum faz prova contrária apresentando números e valores diferentes dos apurados na ação fiscal.

Observa que o autuado reitera no final da peça defensiva o pedido de revisão fiscal a partir de novos dados transmitidos, especificamente o Registro de Inventário, decisão esta que não cabe à autuante, haja vista que realizou os levantamentos com base nos dados transmitidos até a data de conclusão da ação fiscal.

Finaliza a peça informativa mantendo o Auto de Infração na totalidade.

Presente na sessão para acompanhar o julgamento a ilustre patrona do autuado, a advogada Dr<sup>a</sup> Sarah Amorim Bulhões OAB/BA 55.064.

## **VOTO**

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de três infrações à legislação do ICMS, sendo todas apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2016. A infração 01 diz respeito à exigência de ICMS no valor de R\$ 3.502,12, referente a mercadorias cujas operações de saídas não foram declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias.

Já as infrações 02 e 03 dizem respeito a exigência de ICMS no valor de R\$ 233.089,85 e R\$ 139.853,91, respectivamente, e envolvem mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo por esta razão exigido o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação (infração 02), assim como o 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 deduzida a parcela do tributo apurado na infração anterior, a título de crédito fiscal (infração 03).

O impugnante argui em caráter preliminar a nulidade do Auto de Infração sob a alegação de afronta ao princípio à ampla defesa e ao contraditório. Alega que o arquivo entregue pela autuante não incluiu importantes informações no demonstrativo e que são necessárias para análise da legalidade do Auto de Infração, entre elas o código da NCM de diversas mercadorias vendidas. Diz que neste contexto não conseguiu verificar, com precisão, as operações e mercadorias incluídas na autuação, o que lhe impossibilitou o exercício pleno do seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

O exame dos demonstrativos elaborados pela autuante, acostado aos autos às fls. 07 a 18, em papel, e constante na íntegra no CD acostado à fl. 23, permite constatar que não há como prosperar a pretensão defensiva, haja vista que no levantamento levado a efeito pela autuante consta o “código do produto” utilizado pelo próprio autuado com o respectivo nome, além de outras informações e dados, inexistindo, a meu ver, qualquer ofensa ao direito à ampla defesa e ao contraditório aduzido pelo impugnante pela aduzida ausência do código NCM.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida.

O impugnante ao se reportar sobre a infração 01 consigna que em face à retificação no SPED Fiscal da empresa para corrigir as inconsistências de estoque referente ao exercício de 2016, autorizada pela Fiscalização, requer a realização de revisão fiscal por parte da própria autuante, no intuito de verificar os novos registros contábeis, pelo qual restará comprovada a inexistência de qualquer omissão e, conseqüentemente, a ausência de descumprimento de obrigação principal.

Nesse ponto, conforme consignado pela autuante, o trabalho fiscal foi realizado com a utilização dos estoques informados na EFD, constantes nos arquivos SPED transmitidos pelo autuado até a data de encerramento da fiscalização e tudo indica que a alegada retificação dos estoques deve ter ocorrido após a conclusão da ação fiscal.

De fato, assiste razão a autuante, os recibos apresentados pelo impugnante, acostados aos autos às fls. 57/58, dizem respeito a EFD de 2016, recebida pela Internet em 23/05/2019, portanto, muito tempo depois do período de apuração do imposto.

O pedido de revisão fiscal formulado pelo impugnante não pode ser acolhido, haja vista que, no presente caso, o levantamento quantitativo de estoque de mercadorias diz respeito a exercício fechado, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 29/03/2019 e diz respeito ao exercício de 2016, tendo sido considerados como estoques iniciais e finais as quantidades registradas pelo próprio autuado em Registros de Inventários de 2015 e 2016. Ou seja, a autuante utilizou de forma escoreita o roteiro de auditoria referente ao exercício fechado, portanto, agindo em conformidade com as disposições da Portaria 445/98.

Assim sendo, indefiro o pedido de revisão fiscal formulado pelo impugnante.

No mérito, observo que conforme consignado pela autuante, o autuado em momento algum faz prova contrária apresentando números e valores diferentes dos apurados na ação fiscal.

Diante do exposto, a infração 01 é procedente.

No tocante à infração 02, o impugnante alega ilegitimidade de sua parte por se tratar a exigência fiscal de ICMS devido por substituição tributária. Sustenta que inexistente relação jurídica entre o substituído, que é o seu caso, e o Estado da Bahia, já que a legislação estabelece expressamente que o único sujeito passivo da relação jurídica tributária é o substituto, o reconhecimento da nulidade da autuação é a medida que se impõe.

Certamente que essa pretensão defensiva também não pode ser acolhida. Isto porque, apesar de a mercadoria estar sujeita ao regime de substituição tributária, a exigência fiscal diz respeito ao ICMS devido por solidariedade - e não por substituição tributária - por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal.

Diante disso, não acolho a nulidade arguida pelo impugnante por ilegitimidade passiva.

O impugnante aduz que não sendo o entendimento desta JJF pela nulidade, cogita apenas por amor ao debate, o procedimento adotado para as infrações 02 e 03 fora equivocado.

Observa que as três infrações englobam tanto as supostas omissões de entrada e de saídas num mesmo exercício, no caso 2016, sendo, desse modo, que o procedimento correto a ser adotado pela autuante seria o previsto no art. 13, inciso II, da Portaria n. 445/98.

Aduz que se observa que o procedimento foi devidamente realizado, no presente caso, na infração 01, contudo, em vez de se limitar a esta infração, a autuante também autuou de forma equivocada as infrações 02 e 03, pois não levou em consideração o quanto expressamente previsto no art. 15 da Portaria n. 445/98.

Alega que o procedimento adotado no caso das infrações 02 e 03 só poderia ter sido realizado caso se tratasse de exercício aberto, mas não nos casos nos quais o exercício já estava fechado, como no presente caso. Diz que corroborando com tal posicionamento é o voto proferido no Auto



de Infração n. 274068.0014/13.0.

Por certo que essa alegação defensiva também não pode ser acolhida. Isto porque, a diferença que existe entre o levantamento quantitativo de estoque de mercadorias em exercício fechado e exercício aberto, é o momento em que é feita a contagem do estoque das mercadorias existentes no estabelecimento, sendo que o exercício fechado, de acordo com o disposto na referida Portaria em seu art. 2º, é aquele 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, enquanto o exercício aberto é efetuado quando o exercício financeiro da empresa ainda se encontra em curso ou quando não se disponha dos dados relativos ao estoque final, sendo necessário que o fisco efetue a contagem física das mercadorias existentes no estabelecimento na data escolhida.

No presente caso, o Auto de Infração foi lavrado em 29/03/2019 e diz respeito ao exercício de 2016, quando o exercício financeiro já havia sido encerrado, portanto, de forma escoreita, a autuante utilizou o roteiro de auditoria de estoques referente ao exercício fechado, haja vista que o exercício fiscalizado já houvera sido encerrado, diversamente do entendimento do impugnante. Desse modo, a metodologia aplicada pela fiscalização não merece qualquer reparo, haja vista que realizada em conformidade com a Portaria n. 445/98.

No respeitante à alegação defensiva de que teriam sido contrariadas no levantamento fiscal as regras estabelecidas no art. 13, inciso I e art. 15 da Portaria n. 445/98, haja vista que, no seu entender, não poderia o autuante ter adotado um procedimento de fiscalização pertinente ao regime aberto, em se tratando o caso de regime fechado, vale registrar que esse tema já foi objeto de diversas decisões contrárias ao entendimento manifestado pelo impugnante no âmbito deste CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0394-12/21-VD, cujo voto vencedor reproduzo abaixo:

[...]

*Peço vênia à ilustre Relatora para discordar dos argumentos esposados em relação à nulidade da Infração 02. Constato que o presente processo está revestido das formalidades legais, não havendo motivos para se determinar a nulidade de quaisquer dispositivos do presente lançamento, inclusive decorrentes dos motivos relacionados nos incisos I a IV, do Art. 18 do RPAF/99.*

*Descabe a alegação do Autuado de que o procedimento adotado pela fiscalização é pertinente ao regime de exercício aberto, uma vez que o procedimento adotado pela fiscalização foi relativo ao regime de exercício fechado, já que o mesmo está de acordo com o previsto no Art. 10, I, "a" da Portaria nº 445/98, conforme indicado no enquadramento legal da Infração 02.*

*Ressalto que não há nenhuma menção nos referidos dispositivos que os mesmos só devam ser adotados em levantamento quantitativo de estoques em exercício aberto, a que somente se referem os Arts. 9º e 15 da referida Portaria nº 445/98, não abrangidos por esta autuação.*

*Ademais, está totalmente equivocada a informação de que o imposto só poderia ser cobrado se a omissão de entradas fosse maior do que a omissão de saídas.*

*Na referida Infração 02, somente foi apurada a omissão sobre mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, ou seja, foi exigido o imposto normal por solidariedade das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujas notas fiscais de aquisição não foram emitidas ou registradas.*

*Acrescento que na Infração 03, julgada procedente, é exigido o imposto relativo à substituição tributária, relativo às mesmas mercadorias omitidas na Infração 02, não fazendo sentido, portanto, a decisão pela nulidade da Infração 02. Assim, afasto a nulidade suscitada.*

*Em relação às demais questões, concordo com o voto da eminente Relatora.*

*Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.*

Portanto, inexistente qualquer disposição na Portaria n. 445/98 que delimite a aplicação do levantamento aduzido pelo impugnante apenas em exercício aberto.

Vale ainda assinalar que o voto invocado pelo impugnante proferido no Acórdão CJF Nº. 230-11/14, referente ao Auto de Infração n. 274068.0014/13.0, trata-se de um Voto Vencido, portanto, não tendo prevalecido o entendimento da ilustre Conselheira na decisão.

Do mesmo modo, o pedido de revisão fiscal formulado pelo impugnante, atinente às infrações 02 e 03, não pode ser acolhido, haja vista que, no presente caso, o levantamento quantitativo de estoque de mercadorias diz respeito a exercício fechado, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 29/03/2019 e diz respeito ao exercício de 2016, tendo sido considerados como estoques iniciais e finais as quantidades registradas pelo próprio autuado em Registros de Inventários de 2015 e 2016. Ou seja, a autuante utilizou de forma escorreita o roteiro de auditoria referente ao exercício fechado, portanto, agindo em conformidade com as disposições da Portaria n. 445/98.

Diante disso, as infrações 02 e 03 são procedentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299167.0002/19-6**, lavrado contra **SAN FRANCISCO ESPORTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 376.445,88**, acrescido da multa de 60% sobre R\$ 139.853,91 e 100% sobre R\$ 236.591,97, previstas no art. 42, incisos II, “d”, e III, “g”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 07 de novembro de 2022.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR