

PROCESSO	- A. I. N° 272041.0002/18-6
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL.
RECORRIDO	- LUCREMAIS DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2º JJF nº 0175-02/23-VD
ORIGEM	- DAT SUL / INFAS EUNÁPOLIS
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 19/04/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0121-12/24-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. Valor reduzido mediante exclusão de operações com mercadorias sob normal tributação. Infração parcialmente subsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIO FECHADO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **a)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME NORMAL; **b)** MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b.1)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **b.2)** RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. Infrações caracterizadas, mas com valores reduzidos mediante acolhimento de alegações defensivas que conduziram exclusões de operações e agrupamento de mercadorias semelhantes, inclusive por diligências deferidas. Infrações parcialmente subsistentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso de Ofício apresentado em face do Acórdão nº 0175-02.02/23-VD (fls. 1015 a 1047), proferido pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, que, em decisão unânime, julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em exame, lavrado em 09/02/2018, para reclamar crédito tributário no valor histórico de R\$ 557.246,12, em razão da das seguintes infrações:

Infração 01 - 01.02.06. Uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por substituição tributária. Valor: R\$ 22.223,46. Período: Janeiro 2014 a Dezembro 2016. Enquadramento legal: Arts. 9º e 29, § 4º, II, da Lei 7014/96 c/com art. 290, do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, VII, “a” da Lei 7014/96.

Infração 02 – 04.05.02 – Falta de recolhimento de ICMS relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente de falta de registros de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor: R\$ 286.923,65. Período: Exercícios 2014, 2015 e 2016. Enquadramento legal: Arts. 2º, I, 23-B da Lei 7014/96 c/com art. 83, I do RICMS-BA e art. 13, I da Port. 445/98. Multa: 100%, art. 42, III da Lei 7014/96.

Infração 03 – 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. Valor: R\$ 202.007,80. Período: Exercícios 2014, 2015 e 2016. Enquadramento legal: Arts. 6º, IV, 23, I, da Lei 7014/96 c/com art. 217, do RICMS-BA e art. 10, I da Port. 445/98. Multa: 100%, art. 42, III da Lei 7014/96.

Infração 04 – 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 de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Valor: R\$ 46.081,21. Período: Exercícios 2014, 2015 e 2016. Enquadramento legal: Arts. 6º,

IV, 23, II da Lei 7014-96, c/com art. 217 do RICMS-BA e art. 10, I da Port. 445/98. Multa: 60%, art. 42, II da Lei 7014/96.

A 2^a Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 06/09/2023 e, para além de entender pela inexistência de qualquer nulidade, uma vez que presentes todos os essenciais pressupostos formais e materiais exigidos pela legislação, concluiu, em relação ao mérito, pela Procedência Parcial do Auto de Infração nos seguintes termos:

"Como acima relatado, contendo 04 (quatro) infrações, o presente Auto de Infração exige o valor de R\$ 557.246,12, acusando: a) uso indevido de crédito fiscal (Infração 01); b) falta de recolhimento de ICMS constatada em auditoria por levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (Infrações 02, 03 e 04).

(...)

Indo ao mérito do caso, de logo observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Para efeito homologatório dos prévios procedimentos efetuados pelo contribuinte, mediante uso do Sistema Integrado de Auditoria Fiscal – SIAF, ferramenta de auditoria de ICMS criado e desenvolvido por Auditores Fiscais da SEFAZ-BA com apoio do Instituto dos Auditores Fiscais do Estado da Bahia – IAF, o lançamento tributário em revisão neste órgão administrativo judicante decorre de depuração dos dados registrados pelo contribuinte e compostos no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos contribuintes, mediante fluxo único, computadorizado, de informações empresariais com repercussões tributárias, regularmente transmitidos e recebidos pela SEFAZ sem inconsistências na forma indicada no Ajuste SINIEF 02/09 (Cláusula décima), única escrituração com valor jurídico a provar a favor e contra o contribuinte (Dec. nº 6.022/2007: Art. 2º).

(...)

Tem suporte probatório nos demonstrativos e documentos autuados (fls. 05-456, 540-681, 743-767, 793-923, 959-1002 e CDs de fls. 700, 786, 925 e 1007), cujas planilhas identificam: NF, data de emissão, número, chave de acesso, UF, NCM, descrição da mercadoria, quantidade (inclusive, das omissões), CFOP, Vlr. item, BC ICMS, alíquota e Vlr. do crédito utilizado, alíquota e Vlr. do ICMS legal, valor do ICMS objeto da autuação.

Com os destaques que faço na reprodução dos dispositivos legais, o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF assim disciplina o exercício do direito à impugnação ao auto de infração:

Art. 123. É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do auto de infração ou da notificação fiscal no prazo de 60 (sessenta) dias, contado da data da intimação.

§ 1º A matéria relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser alegada de uma só vez.

§ 2º A defesa poderá referir-se apenas a parte da exigência fiscal, assegurando-se ao sujeito passivo, quanto à parte não impugnada, o direito de recolher o crédito tributário com as reduções de penalidades previstas em lei.

§ 3º A depender da evidência de erros ou da complexidade da matéria em questão, a defesa poderá requerer a realização de diligência ou perícia fiscal, nos termos do art. 145.

(...)

§ 5º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-la em outro momento processual, a menos que:

I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportunamente, por motivo de força maior;

II - se refira a fato ou a direito superveniente;

III - se destine a contrapor fatos ou razões, posteriormente trazidos aos autos.

Como visto no relatório acima, ainda que reconheça existência das omissões constadas no levantamento fiscal, conforme relatórios contendo a rotatividade e a movimentação de produtos que anexa, o Impugnante busca justificá-las alegando que: a) do valor de Infração 01 (R\$ 22.233,46) reconhece devido R\$ 1.986,11, porque o autuante listou como indevidos créditos sobre aquisição de mercadorias não enquadradas no regime ST; b) Infração 02: identificou mercadorias que devem ser excluídas do levantamento: b.1) matérias primas usadas na panificação; b.2) embalagens; b.3) mercadorias da ST, com ICMS antecipado; b.4) mercadorias com alíquota ou BC maior que a legal; b.5) mercadorias isentas; c) Infrações 03 e 04: desobediência à Port. 445/98 para a Infração 03, por não haver previsão para cobrar imposto por solidariedade em levantamento quantitativo em

exercício fechado; **d)** saídas de produtos da panificação sem registro de entradas, pois entram como “ingredientes”; **e)** irregularidade de maior relevância: “Carne bovina e suína” adquiridos por tipo diverso dos comercializados na saída; **f)** apresentação de tabelas/planilhas “que devem ser objeto de revisão total”.

Tratando-se de auditoria para a qual se usou os dados da Escrituração Fiscal Digital – EFD, que o contribuinte regularmente passou ao fisco atendendo a legislação a respeito, também com meus pertinentes destaques, de logo cabe expor a disciplina aplicável a este caso:

RICMS-BA:

Art. 247. A Escrituração Fiscal Digital - EFD se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte (Conv. ICMS 143/06).

(...)

§ 2º Consideram-se escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega.

(...)

Art. 248. A Escrituração Fiscal Digital - EFD é de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS inscritos no cadastro estadual, exceto para o microempreendedor individual e para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

Parágrafo único. O contribuinte obrigado ao uso da EFD deverá apresentar a declaração com perfil “B”, com exceção das empresas de energia elétrica, comunicação e telecomunicação signatárias do Convênio ICMS 115/03, que deverão apresentar a declaração com perfil “A”.

Art. 249. O contribuinte obrigado à EFD deve observar o Ajuste SINIEF 02/09, além das Especificações Técnicas do Leiaute do Arquivo Digital e do Guia Prático da EFD-ICMS/IPI, previstos no Ato COTEPE/ICMS nº 44/19.

§ 1º Todos os registros são obrigatórios e devem ser apresentados sempre que existir a informação, exceto os registros B020, B025, B030, B035, B350, B420, B440, B460, B470, B500, B510, C116, C130, C177, C180, C185, C191, C197, C330, C350, C370, C380, C390, C410, C430, C460, C465, C470, C480, C591, C595, C597, C800, C810, C815, C850, C860, C870, C880, C890, D161, D197, D360, H030, 1250, 1255, 1700, 1710, 1900, 1910, 1920, 1921, 1922, 1923, 1925, 1926, 1960, 1970, 1975 e 1980.

§ 2º A EFD deve ser informada mesmo que no período não tenha ocorrido movimentação no estabelecimento.

Art. 250. O arquivo da EFD deverá ser transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto Federal nº 6.022, de 22/01/2007, e administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, no endereço “<http://www.receita.fazenda.gov.br/sped/>”, e será considerado válido após a confirmação de recebimento pelo Programa Validador e Assinador (PVA).

§ 1º O arquivo deverá ser assinado pelo contribuinte ou por seu representante legal, por meio de certificado digital, do tipo A1 ou A3, emitido por autoridade certificadora credenciada pela Infra-estrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil).

§ 2º O contribuinte deverá transmitir arquivo de EFD, por estabelecimento, até o dia 25 do mês subsequente ao do período de apuração, ainda que não tenham sido realizadas operações ou prestações nesse período.

Art. 251. A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.

§ 1º A solicitação do contribuinte para retificação da EFD fora do prazo previsto na cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/09 será encaminhado por meio do sistema informatizado da SEFAZ no endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br>.

§ 2º Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco.

AJUSTE SINIEF 02/2009:

Cláusula décima terceira O contribuinte poderá retificar a EFD:

I - até o prazo de que trata a cláusula décima segunda, independentemente de autorização da administração tributária;

II - até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, independentemente de autorização da administração tributária, com observância do disposto nos §§ 6º e 7º;

III - após o prazo de que trata o inciso II desta cláusula, mediante autorização da Secretaria de Fazenda, Receita, Finanças ou Tributação do seu domicílio fiscal quando se tratar de ICMS, ou pela RFB quando se tratar de IPI, nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da escrituração, quando evidenciada a impossibilidade ou a inconveniência de saneá-la por meio de lançamentos corretivos.

§ 1º A retificação de que trata esta cláusula será efetuada mediante envio de outro arquivo para substituição integral do arquivo digital da EFD regularmente recebido pela administração tributária.

§ 2º A geração e envio do arquivo digital para retificação da EFD deverá observar o disposto nas cláusulas oitava a décima primeira deste ajuste, com indicação da finalidade do arquivo.

§ 3º Não será permitido o envio de arquivo digital complementar.

§ 4º O disposto nos incisos II e III desta cláusula não se aplica quando a apresentação do arquivo de retificação for decorrente de notificação do fisco.

§ 5º A autorização para a retificação da EFD não implicará o reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem a homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte.

§ 6º O disposto no inciso II do caput não caracteriza dilação do prazo de entrega de que trata a cláusula décima segunda.

§ 7º Não produzirá efeitos a retificação de EFD:

I - de período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal;

**...
III - transmitida em desacordo com as disposições desta cláusula.**

§ 8º No interesse da administração tributária e conforme dispuser a legislação da unidade federada, a retificação da EFD nas situações de que tratam os incisos I e II do § 7º poderá produzir efeitos.

Compulsando os autos, constato que após as diversas atuações das partes (autuado e autuante) das quais resultaram oportunos ajustes regularmente efetuados no procedimento fiscal, o PAF se encontra pleno de suficientes elementos para formar minha convicção.

Infração 01 (01.02.06 – Uso indevido de crédito fiscal de ICM S referente mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento de imposto por substituição tributária).

Com suporte no demonstrativo “Crédito indevido – Mercadorias com ICMS substituído – Lista de notas fiscais/itens” (fls. 117-140 – 2014; 273-297 – 2015; 439-446 - 2016, em que se identifica analiticamente as operações (CFOP, Data, UF, NumDoc, ChvNfe, Item, Código, Descrição, NCM, VLBCICMS, VlCreAud) acusa uso indevido de R\$ 22.235,46.

Na primeira peça de defesa, as identificando, o sujeito passivo alegou terem sido objeto de autuação diversas mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária. Apresentou demonstrativo analítico dos “créditos indevidos a serem excluídos do levantamento” (fls. 486-502), bem como demonstrativo de débito do valor que reconheceu devido (R\$ 1.986,11, fl. 503).

Por ocasião da consequente Informação Fiscal (fl. 534), observando que “Iogurte” saiu do regime de substituição tributária em 2016 e não 2015 como alegado pelo Impugnante, o autuante excluiu do levantamento fiscal as operações com mercadorias não enquadradas na substituição tributária e, conforme demonstrativos suporte refeitos (fls. 593 (sintético), 594-603 (análítico), 649 (sintético), 650-657 (análítico), 673 (sintético), 674-681 (análítico), reduziu o valor da infração para R\$ 4.037,29, sendo R\$ 1.857,11 (2014), R\$ 1.102,53 (2015) e R\$ 1.077,65 (2016).

Ainda inconformado, na manifestação defensiva posterior (fls. 712-726), agora reconhecendo devido R\$ 1.628,94, o Impugnante demonstra ainda existirem operações com mercadorias não enquadradas do regime de substituição tributária, para as quais pede exclusão.

Considerando o detalhamento do Impugnante, esse foi um dos motivos da diligência deferida em 27/10/2020 (fls. 788-789) e no cumprimento da diligência, revisando os elementos da infração, reduziu a sua exação para R\$ 1.567,79, sendo R\$ 782,32 para 2014 (fls. 821-814), R\$ 602,77 para 2015 (fls. 763-765) e R\$ 182,70 para 2016 (fls. 912-916).

Conforme documento de fl. 927, com entrega de cópia dos demonstrativos suporte do ajuste efetuado e estipulação do prazo legal para, querendo, sobre eles se manifestar, o sujeito passivo foi regularmente cientificado e silenciou. Tal atitude demonstra sua anuência quanto ao ajuste efetuado e esgota o contraditório relativo à Infração 01. É de incidir, portanto, a regra exposta no art. 140 do RPAF:

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Assim, nada tendo a reparar quanto ao procedimento fiscal do qual resulta o ajuste efetuado no valor da exação, o acolho para declarar a Infração 01 como parcialmente subsistente em R\$ 1.567,79, com o seguinte demonstrativo de débito:

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO - INFRAÇÃO 01

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Aliq. %	Multa %	Valor Histórico
31/01/2014	09/02/2014	147,56	18,00%	60%	26,56
28/02/2014	09/03/2014	597,89	18,00%	60%	107,62
31/03/2014	09/04/2014	708,44	18,00%	60%	127,52
30/04/2014	09/05/2014	165,50	18,00%	60%	29,79
31/05/2014	09/06/2014	332,83	18,00%	60%	59,91
30/06/2014	09/07/2014	82,33	18,00%	60%	14,82
31/07/2014	09/08/2014	18,67	18,00%	60%	3,36
31/08/2014	09/09/2014	684,94	18,00%	60%	123,29
30/09/2014	09/10/2014	167,00	18,00%	60%	30,06
31/10/2014	09/11/2014	943,44	18,00%	60%	169,82
30/11/2014	09/12/2014	441,61	18,00%	60%	79,49
31/12/2014	09/01/2015	56,00	18,00%	60%	10,08
31/01/2015	09/02/2015	96,94	18,00%	60%	17,45
31/03/2015	09/04/2015	407,50	18,00%	60%	73,35
30/04/2015	09/05/2015	193,00	18,00%	60%	34,74
31/05/2015	09/07/2015	121,94	18,00%	60%	21,95
30/06/2015	09/07/2015	254,11	18,00%	60%	45,74
31/07/2015	09/08/2015	773,94	18,00%	60%	139,31
30/08/2015	09/09/2015	145,44	18,00%	60%	26,18
30/09/2015	09/10/2015	485,17	18,00%	60%	87,33
31/10/2015	09/11/2015	16,00	18,00%	60%	2,88
30/11/2015	09/12/2015	490,67	18,00%	60%	88,32
31/12/2015	09/01/2016	364,00	18,00%	60%	65,52
31/01/2016	09/02/2016	58,56	18,00%	60%	10,54
31/03/2016	09/04/2016	77,17	18,00%	60%	13,89
30/04/2016	09/05/2016	46,67	18,00%	60%	8,40
31/05/2016	09/06/2016	200,44	18,00%	60%	36,08
30/06/2016	09/07/2016	154,56	18,00%	60%	27,82
31/07/2016	09/08/2016	332,00	18,00%	60%	59,76
30/09/2016	09/10/2016	105,06	18,00%	60%	18,91
31/10/2016	09/11/2016	40,56	18,00%	60%	7,30
Total da Infração					1.567,79

Infrações 02, 03 e 04

Referem-se a omissões de saídas de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, originalmente somando R\$ 535.012,66, sendo que a 01 envolve mercadorias com tributação normal com exigência de ICMS de R\$ 286.923,65; a 02, relativa a falta de recolhimento de imposto, na condição de responsável solidário, por aquisição de terceiros e sem documentação fiscal, de mercadorias sujeitas à substituição tributária, com exigência de ICMS de R\$ 202.007,80 e, a 03, relativa ao imposto das mercadorias sujeitas à substituição tributária, mas de responsabilidade do próprio sujeito passivo, no valor de R\$ 46.081,21, decorrente da falta de registro de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas (Infração 01), apuradas mediante auditoria por levantamento de estoques em exercícios fechados (2014, 2015 e 2016).

De logo ressalto que o método de auditoria seguiu a orientação da Portaria 445/98 (Estoque Inicial + Entradas – Saídas = Estoque Final); a contagem física de estoques de mercadorias da qual resultou o AI obedeceu a legislação, implicando em aplicação de regular roteiro de auditoria que identifica e detalha, por mercadoria, o movimento empresarial de entrada e saída que constatou as diferenças autuadas.

Observa-se que, por se constituir em pura e simples equação matemática considerando itens de mesma grandeza, cujos registros e eventuais câmbios internos na identificação dos itens são estrita e previamente normatizados em específica legislação, no roteiro e método de auditoria aplicado, se a realidade encontrada do estoque final não estiver condizente com o estoque inventariado, apura-se, matematicamente, omissões na comercialização de mercadorias, seja de saídas ou de entradas.

Por óbvio, atendendo à legislação, as quantidades de cada mercadoria devem constar nos registros da EFD de forma clara e precisa (livros e NFs), fato que a próprio Impugnante registra não ter oportunamente efetuado, e a legislação não admite levantamentos físicos paralelos sem amparo legal para justificar diferenças apuradas, quando a apuração se dá seguindo critérios aos quais o contribuinte deve obrigatoriamente cumprir.

Por outro lado, para provê-los de valor jurídico, qualquer documento de uso interno do contribuinte há que estar registrado/contido na EFD, o que não ocorre no caso em apreço.

Contra essas infrações, a Impugnação inicial apontou:

Infração 02

Acusando incompleto recebimento dos demonstrativos, especialmente os analíticos (o que foi posteriormente sanado com entrega e reabertura do prazo para manifestação), o sujeito passivo confessa o cometimento da infração escrevendo: “tomando 2016 como referência (por apresentar o maior valor) vemos que dos 5.367 itens de mercadorias levantados para encontrar o valor da omissão, a média é de R\$ 202 por item e sobre este valor ínfimo cobrar ICMS nem parece muito lógico. A diferença torna-se irrelevante se cotejada com a movimentação total da empresa”.

Aduziu identificar mercadorias que deveriam ser excluídas do levantamento, tais como: a) matérias primas aplicadas na panificação; b) embalagens; c) mercadorias com ICMS cobrado por antecipação; d) mercadorias com alíquota ou base de cálculo maior que a legal; e) mercadorias isentas.

Como feito para a Infração 01, em subsídios às alegações, apresentou planilhas discriminando itens (fls. 504-511).

Infrações 03 e 04

Disse que as normas da Port. 445/98 não se aplicam à Infração 03, pois o seu art. 10, I, seria “continuidade do artigo 9º e que, portanto, continua a se referir ao levantamento quantitativo de estoques realizado em “exercício fechado” direciona a levantamento quantitativo em exercício aberto e não a fechado, como no caso.

De logo, é de se rechaçar tal interpretação, uma vez que não há distinção para aplicação da disposição do art. 10, I, da Port. 445/98 (se exercício aberto ou fechado), desde que se refira a mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária ainda fisicamente no estoque ou se estiver saído sem tributação.

Também para as infrações 03 e 04, o Impugnante disse que analisando os demonstrativos do fisco, identificou algumas incongruências, tais como: a) Exercícios 2015/2016: mercadorias indevidamente incluídas no levantamento quantitativo (panificação) sobre as quais se cobra ICMS por responsabilidade solidária, sendo que não possuem registro de entrada como produto final, mas como ingredientes utilizados; b) a mercadoria de maior relevância “CARNE BOVINA E SUÍNA”, cujas saídas ocorreram em tipos/porções distintas das entradas, para a qual seria necessário “agrupar”.

Como feito para a Infração 02, em subsídios às alegações, apresentou planilhas discriminando itens (fls. 513-517).

Por ocasião da Informação Fiscal (fl. 534) o autuante assim se manifestou.

Infração 02

Acatando alegações defensivas excluiu das omissões de saídas as mercadorias classificadas como matéria-prima, embalagens, as mercadorias da ST, isentas e com alíquota ou base de cálculo maior que a legal. Refez o levantamento.

Infrações 03 e 04

Que a auditoria se processou para exercícios fechados; da omissão de entradas retirou as mercadorias identificadas como “produtos acabados”, “matérias-primas”, “embalagens” utilizadas nas vendas, e outras.

Quanto à alegação relativa à “CARNE BOVINA E SUINA” para 2015/2016, ela foi feita de forma genérica, mas observou “todas as razões da autuada, inclusive as anexadas às fls. 485 a 517, minunciosamente” e produziu novos demonstrativos suportes das infrações 02, 03 e 04, ajustando as exações de modo a reduzir a soma das infrações de R\$ 535.012,66 para R\$ 487.719,52, que resumo no demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO 02 - 04.05.02		INFRAÇÃO 03 - 04.05.08		INFRAÇÃO - 04 04.05.09	
Valor	Folha	Valor	Folha	Valor	Folha
58.539,81	553	81.807,34	553	16.235,00	553
49.800,36	604	64.420,65	604	16.937,75	604
176.230,92	658	20.021,79	658	3.725,90	658
284.571,09		166.249,78		36.898,65	

Dada a reclamação relativa à entrega incompleta dos demonstrativos suportes das infrações (fato reconhecido pelo autuante), com abertura de prazo de 60 (sessenta) para manifestação do sujeito passivo, deferiu-se diligência requerida.

Nesse particular, tendo em vista a extensa e detalhada Impugnação nas questões de direito e de fato, vê-se que os elementos em posse do sujeito passivo somados aos documentos que lhe foram entregues ainda que incompletos, foram suficientes ao exercício do direito de defesa de forma plena, de modo que o comparecimento inicial do sujeito passivo aos autos valida a ciência original e o novo prazo de 60 (sessenta) dias importa em mera extensão do prazo de 20 (dez) dias previsto no § 1º do RPAF, dada à complexidade e volume dos dados envolvidos no procedimento fiscal.

Por consequência, conforme exposto no relatório, o sujeito passivo voltou aos autos detalhadamente impugnando as infrações. Nova Informação Fiscal foi prestada (fls. 739-742, ocasião em que o autuante revisitou o procedimento fiscal informando: a) ter checado todas as mercadorias; b) que com relação à “carne bovina” o autuado faz conta com base em seu controle interno, não podendo contrapor às informações contidas na EFD e notas fiscais tratadas na auditoria com o SIAF, mas abateu os “quilos de entrada de vaca, sem descontar o peso dos ossos”; c) que para 2016, identificando erro no SIAF refez e considerou novo percentual de saídas de mercadorias tributáveis/saídas totais.

Por consequência dos ajustes reduziu a soma das infrações para R\$ 476.069,25, apurando os seguintes valores:

INFRAÇÃO 02 - 04.05.02		INFRAÇÃO 03 - 04.05.08		INFRAÇÃO - 04 04.05.09	
Valor	Folha	Valor	Folha	Valor	Folha
47.229,44	743	76.630,95	743	15.757,66	743
43.442,52	753	67.677,52	753	17.444,80	753
184.217,50	762	20.047,35	762	3.621,51	762
274.889,46		164.355,82		36.823,97	

Considerando que a Informação Fiscal não abrangeu todo o detalhamento e justificativa expostos pelo Impugnante em sua manifestação defensiva decorrente da abertura do prazo de 60 (sessenta) dias para manifestação do Autuado, nova diligência foi deferida pela 2ª JJF (fls. 788-789) provocando nova intervenção da autoridade fiscal autuante, oportunidade em que processou novo ajuste nos valores das omissões apuradas por levantamento quantitativo de estoques, motivados, em especial, pelo agrupamento procedido na movimentação de carnes e por ter apurado novo percentual de mercadorias tributáveis/mercadorias totais.

Aportando aos autos os correspondentes demonstrativos suporte, tal intervenção ajustou o valor das exações para R\$ 280.683,31, conforme quadro abaixo:

DATA OCORRÊNCIA	INFRAÇÃO 02 - 04.05.02		INFRAÇÃO 03 - 04.05.08		INFRAÇÃO - 04 04.05.09	
Exercício	Valor	Folha	Valor	Folha	Valor	Folha
2014	50.610,20	793	75.144,96	793	15.401,88	793
2015	38.036,13	836	16.443,64	836	11.984,11	836
2016	68.189,96	880	3.022,18	880	1.850,25	880
Soma	156.836,29		94.610,78		29.236,24	
Total			280.683,31			

Conforme documento de fl. 927, com entrega de cópia dos demonstrativos suporte do ajuste efetuado e estipulação do prazo legal para, querendo, sobre eles se manifestar, o sujeito passivo foi regularmente cientificado do ajuste efetuado na exigência fiscal relativa às infrações 02, 03 e 04, e silenciou.

Ocorre que, como exposto no relatório que integra o PAF, presente na sessão de julgamento de 15/06/2022, o representante legal do sujeito passivo, além de reiterar os argumentos defensivos, afirmou não ter tomado conhecimento da última Informação Fiscal, embora tenha sido recebida pelo sujeito passivo via DT-e.

Afirmou, também, que o levantamento quantitativo não contemplava o abatimento das perdas normais instituído por alteração na Port. 445/98, em 2019, de modo que solicitou diligência fiscal para esse fim.

O pedido foi deferido e efetuado (fl. 930), ocasião em que a autoridade fiscal autuante, repassando à empresa autuada todas as planilhas sintéticas e analíticas, suportes do lançamento fiscal, informou ter aplicado a Portaria 445/98 a todos os exercícios fiscalizados.

O resultado (que não alterou os valores expostos e ajustados na anterior Informação Fiscal) foi regularmente levado ao conhecimento do sujeito passivo e ele, podendo se manifestar, silenciou a respeito, atitude que demonstra anuênciam quanto ao valor que restou exigido das infrações que, desde a defesa inicial expressou cometimento, ainda que em valor menor que o originalmente constituído.

Novamente pautado para julgamento, presente na sessão de julgamento de 27/03/2023, o representante legal do sujeito passivo se manifestou apenas sobre as infrações 2, 3 e 4, oportunidade em que, ainda que confirmando recebimento da documentação indicada pelo Autuante, disse que eles não detalhavam o procedimento fiscal e que do levantamento quantitativo, não lhe teria sido entregue o demonstrativo que denominou “movimentação de estoque”, fato constatado no momento e o PAF foi novamente convertido em diligência à Infaz de origem com o seguinte teor:

Autuante

Infrações 02, 03 e 04

- a) Que seja aportado aos autos o relatório/demonstrativo “Lista Geral das Omissões” dos exercícios fiscalizados;
- b) Mediante comprovante – podendo ser via DT-e -, seja entregue ao contribuinte, cópia do relatório/demonstrativo “Lista Geral das Omissões” dos exercícios fiscalizados;

c) *Produção do demonstrativo de débito dos valores restantes devidos no mesmo formato do demonstrativo original exposto no Auto de Infração (fls. 01, 02 e 03).*

Aportando aos autos o comprovante de entrega de cópia ao sujeito passivo (fls. 1004-1006), a diligência foi cumprida na forma determinada, mas, repetindo o mesmo comportamento por ocasião da anterior diligência, o sujeito passivo não se apresentou nos autos.

Assim, sendo o valor remanescente das infrações (R\$ 280.683,31), fruto do aperfeiçoamento do crédito em razão do contraditório instalado pelo sujeito passivo e na forma prevista no § 1º do art. 18, do RPAF, também com fundamento no art. 140 do RPAF, tenho as infrações 02, 03 e 04 como parcialmente subsistentes, conforme demonstrativo retro exposto:

Art. 140. O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.

Lembrando que, conforme exposto no relatório, o sujeito passivo, confirmado ter recebido o demonstrativo que denominou “movimento das omissões”, ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”.

Como a redução do crédito tributário foi superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 2ª JJF interpôs Recurso de Ofício com supedâneo no art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Registrada na sessão de videoconferência, o advogado Dr. Leandro Vasconcelos de Rezende que exerceu o seu direito de fala em defesa do ora recorrido.

É o relatório.

VOTO

Observa-se que a decisão da 2ª JJF (Acórdão JJF Nº 0175-02/23-VD) desonerou o sujeito passivo, extinguindo o crédito tributário lançado de R\$ 274.995,02, em valores históricos, acrescido de multa de 100% sobre o montante de R\$ 237.484,48 e de 60% sobre o valor de R\$ 37.510,54, fato este que justifica a remessa necessária do presente feito para a reapreciação nesta corte, de modo que é cabível o presente recurso.

A autuação em exame tem como objeto quatro infrações, quais sejam, o uso indevido de crédito fiscal (Infração 01), bem como a falta de recolhimento de ICMS constatada através de auditoria por levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (Infrações 02, 03 e 04).

No que diz respeito à infração 01, a Autuada, nas oportunidades em que se manifestou nos autos, às fls. 468 a 531, às fls. 698 e 699, bem como às fls. 712 a 736, demonstrou que o Autuante apontou equivocadamente como indevidos créditos sobre a aquisição de mercadorias que não estão enquadradas no regime da substituição tributária. O Autuante, por sua vez, entendendo pela pertinência de parte das alegações do contribuinte, ao apresentar informação fiscal, informou que as mercadorias apontadas pela Autuada foram reclassificadas, com exceção apenas da mercadoria iogurte, que saiu do regime da substituição tributária no ano de 2016 e não em 2015 como alegado (fls. 534 a 537). Após a conversão em diligência promovida pela 2ª JJF (fls. 705 e 706), o Autuante confirmou que todas as mercadorias, a que se referem a infração, foram checadas “na ponta do lápis e com o SIAF aberto” nos respectivos anos, restando poucas mercadorias para reclassificação, o que foi feito (fls. 739 a 787).

Nesse particular, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o feito em diligência (fls. 788 e 789) para o que o Autuante justificasse eventual manutenção de produtos que a Autuada indica como mercadorias não sujeitas ao regime da substituição tributária e para que fosse produzido demonstrativo do débito remanescente, o que foi cumprido às fls. 792 a 925, restando demonstrado que a infração 01 foi reduzida de R\$ 22.333,46 para R\$ 1.567,79, sendo R\$ 782,32 para 2014 (fls. 821 a 824), R\$ 602,77 para 2015 (fls. 963 a 965) e R\$ 182,70 para 2016 (fls. 912 e 913). Após ter tido acesso aos demonstrativos ajustados pelo Autuante, a Autuada foi devidamente intimada (fls. 927 e 928) para sobre eles se manifestar, mantendo-se, contudo, inerte, razão pela qual a JJF entendeu pela aplicabilidade do artigo 140 do RPAF e concluiu pela subsistência parcial da infração 01, decisão que, no meu entender, nesse particular, não merece qualquer reparo, na medida a redução promovida foi reconhecida pelo próprio Autuante através dos demonstrativos refeitos, acostados aos autos.

No que diz respeito às demais infrações, a **infração 02** diz respeito a falta de recolhimento do imposto relativo à 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 omitidas (exigência de ICMS no montante de R\$ 286.923,65). A **infração 03** refere-se a falta de recolhimento do imposto pelo contribuinte, na condição de responsável solidário, pela aquisição de mercadorias, sujeitas ao regime da substituição tributária, de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal (exigência de ICMS no valor de R\$ 202.007,80). A **infração 04**, por fim, é relativa à falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo por ter adquirido mercadoria de terceiros desacompanhada de documento fiscal decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária (exigência do imposto no montante de R\$ 46.081,21). Essas infrações foram apuradas mediante auditoria por levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2014, 2015 e 2016).

No que toca a infração 02, sustentou a Autuada, ao longo do processo (fls. 468 a 531, fls. 698 e 699 e fls. 712 a 736), que determinadas mercadorias deveriam ser excluídas do levantamento pelos seguintes motivos: **i**) se tratam de matérias-primas para utilização na panificação; **ii**) são de uso do próprio estabelecimento (inclusive embalagens); **iii**) estão sujeitas ao regime de substituição tributária; **iv**) são isentas. Destacou ainda que se encontram, no levantamento, mercadorias com base de cálculo e alíquota maiores do que o devido. O Autuante reconheceu os argumentos ventilados pela Autuada e informou que foram excluídas da omissão de saídas as mercadorias classificadas como matéria-prima, embalagens, as mercadorias isentas, as sujeitas ao regime de substituição tributária, bem como que foram corrigidas as alíquotas ou bases de cálculo indicadas a maior (fls. 534 e 535 e fls. 739 a 742).

Em relação às infrações 03 e 04, a Autuada defendeu que o Autuante desconsiderou que determinadas mercadorias, por se tratarem de produção do próprio estabelecimento, não possuem registro de entrada, razão pela qual, em relação a elas, descabe a cobrança de ICMS. Somente existe o registro de entrada dos ingredientes adquiridos para a produção. Sustentou que os produtos que possuem maior expressão nos levantamentos realizados são os de “carne bovina e suína”, em relação as quais a Autuada apontou diversas irregularidades, que, na sua esmagadora maioria, foram rejeitadas pelo Autuante e, consequentemente, pela JJJ.

Às fls. 534 e 535, o Autuante, acolhendo as provocações feitas pela Autuada, ressaltou que, “*da omissão de entradas, foram retiradas as mercadorias produtos acabados, matérias-primas, embalagens utilizadas nas vendas de mercadorias e outras*”. No que diz respeito às mercadorias “carne bovina”, o Autuante rejeitou a maior parte das alegações da Autuada (fls. 739 a 742), realizando, após o feito ser convertido em diligência pela JJJ (fls. 705 e 706), em relação ao exercício de 2014, um ajuste, abatendo “os quilos de vaca sem descontar o peso dos ossos”, no total de 2.681,20 kg, antes não contabilizadas, com amparo nas notas fiscais de entrada acostadas pela Autuada (fls. 751 e 752). Nessa oportunidade, em relação a 2016, o Autuante refez, à fl. 767, o cálculo da proporcionalidade de saídas tributadas sobre saídas totais (0,5690), na medida em que o SIAF- Sistema Integrado de Auditoria Fiscal estava apresentando um erro de cálculo e indicando o percentual de 1569,94% (fl. 768). Por conta dos ajustes, o somatório das três infrações foi reduzido para R\$ 476.069,25 (fls. 743, 753 e 762).

Em virtude de o feito ter sido novamente convertido em diligência (fls. 788 e 789), o Autuante, para além de anexar os backups originais dos SIAFs de 2014, 2015 e 2016, que comprovam inexistir divergência entre as notas de entrada, de saída, EFDs e respectivos inventários, realizou novos ajustes no levantamento (fls. 792 a 925), informando que realizou o agrupamento dos tipos de carne suína em “carne suína” e dos tipos de carne bovina em “carne bovina”, bem como apresentando os demonstrativos revisados.

Salientou que, no ano de 2016, a proporção de saídas tributadas estava sendo calculada de forma equivocada pelo SIAF, de modo que realizou o novo cálculo e encontrou o percentual de 38,43%. Destacou que, nesse ano, como o SIAF estava apresentando o valor nas saídas maior que o das entradas na ordem de R\$ 177.439,41, foi necessária a multiplicação desse valor pela proporção

tributável na saída (38,43%), encontrando o montante de R\$ 68.189,96. Afirmou, por fim, que o CFOP 5.102 no SIAF desmarcava na apuração gerando resultados outros. Após essas correções, as infrações 02, 03 e 04 foram reduzidas, respectivamente, para R\$ 156.836,29 (fl. 793), R\$ 94.610,78 (fl. 836) e R\$ 29.236,24 (fl. 880), totalizando R\$ 280.683,31.

Em face das conversões em diligências realizadas à fl. 930 e às fls. 952 e 953, o Autuante (fls. 934 a 937) certificou que todos os dispositivos da Portaria nº 445/1998 foram obedecidos, inclusive no que diz respeito aos percentuais de perda nela previstos, bem como foram entregues a Autuada e ao seu patrono cópia de todos os demonstrativos (sintéticos e analíticos) das infrações 02, 03 e 04 e do demonstrativo quantitativo das omissões detectadas, resultante da equação “ESTOQUE INICIAL + ENTRADAS – SAÍDAS – ESTOQUE FINAL = QUANTIDADES OMITIDAS”, que também foi acostado aos autos (fls. 957 a 1003). Não foram alterados os valores encontrados e, em face dos demonstrativos, a Autuada não apresentou qualquer contraposição.

Tendo em vista que o processo foi devidamente instruído, com a realização de diversas revisões pelo Autuante, findas as quais, após ter acesso a todos os demonstrativos ajustados, a Autuada não apresentou qualquer objeção, restou incontrovertido que os créditos, por fim, encontrados são devidos, motivo pelo qual está devidamente amparada a decisão da JJF, que julgou parcialmente procedente a autuação.

Considerando que a redução do débito está amparada nos diversos demonstrativos e cálculos, apresentados, realizados pelo Autuante no curso do feito, que demonstram que, na linha do quanto exposto pela JJF, a auditoria seguiu a orientação da Portaria nº 445/98 e que “*a contagem física de estoques de mercadorias da qual resultou o AI obedeceu a legislação, implicando em aplicação de regular roteiro de auditoria que identifica e detalha, por mercadoria, o movimento empresarial de entrada e saída que constatou as diferenças autuadas*”, entendo que não merece qualquer reparo a decisão recorrida.

Voto, desse modo, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e manter a decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 272041.0002/18-6, lavrado contra LUCREMAIS DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA., devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$ 282.251,10, acrescido das multas de 100%, sobre R\$ 251.447,07, e de 60%, sobre R\$ 30.804,03, previstas no artigo 42, incisos III, II, “d” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de março de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

CAMILA MAGNAVITA DA FONSECA CAMARGO - RELATORA

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS