

PROCESSO	- A. I. N° 170623.0030/21-0
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e VALLE COMÉRCIO VAREJISTA DE CARNES EIRELI
RECORRIDOS	- VALLE COMÉRCIO VAREJISTA DE CARNES EIRELI e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0152-03/23-VD
ORIGEM	- DAT METRO / INFRAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 21/05/2024

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0156-12/24-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** OMISSÃO DE ENTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDAS; **b)** IMPOSTO NORMAL POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Ajustes realizados de ofício corrigiram o valor julgado pela Decisão recorrida. Infrações parcialmente caracterizadas. Afastadas as nulidades suscitadas. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO.** Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpessoado contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/09/2021, no valor de R\$ 1.669.774,40, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 04.05.05: Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença 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 o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, nos exercícios fechados de 2019 e 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 858.714,36, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 04.05.08: Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2019 e 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 811.060,04, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

A 3ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão n° 0152-03/23-VD (fls. 495 a 499), com base no voto a seguir transscrito:

“Preliminarmente, embora não tenham sido arguidos vícios de procedimento na lavratura do presente Auto de Infração, verifico que à luz do que prevê a legislação de regência, o lançamento de ofício se encontra apto a surtir seus efeitos legais e jurídicos.

Dessa forma, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas no levantamento fiscal, demonstrativos fls.18/238, entrega do CD fl.249/251, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa.

Sendo assim, no presente caso, no que tange às questões formais, verifico na lavratura do auto de infração, nos termos do art. 39 do RPAF/99, e 142 do Código Tributário Nacional, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos, em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA,

para se decretar a nulidade da autuação.

Não vislumbro necessidade de diligência fiscal a ser realizada por auditor estranho ao feito, como requerida pelo defensor, que fica indeferida nos termos do art. 147, inciso I do RPAF/99, considerando que os elementos constantes do presente processo são suficientes para convencimento dos Julgadores e apreciação e decisão sobre a lide.

No mérito, está sendo cobrado ICMS, sendo atribuída ao autuado, as seguintes irregularidades:

Infração 01 – 004.005.005 - falta de recolhimento do imposto, constatada pela apuração de diferença 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 o pagamento dessas entradas, com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente, e também não contabilizadas, nos exercícios de 2019 e 2020.

Infração 02 - 004.005.008 – falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documentação fiscal e consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em regime fechado, nos anos de 2019 e 2020.

Sobre a matéria, o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência, os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (Art. 1º da Portaria 445/98).

Conforme rebatido pelo Autuado, estas infrações serão apreciadas conjuntamente.

O defensor nas razões defensivas explicou que exerce atividade de comércio varejista de carnes – açougues, e como tal, adquire de fornecedores, peças para posterior revenda ou adquire junto ao produtor rural o chamado Boi Vivo, que é remetido para abatedouro com registro sanitário e, na sequência, o animal abatido e esquartejado é remetido para a unidade do açougue para venda dos cortes do animal ao consumidor varejista final.

Acrescentou que está dispensado do ICMS nas operações internas com a venda de subproduto de abate bovino, nos termos do disposto no art. 271 do RICMS/BA. Nessa perspectiva, inexistindo tributação na saída do produto resultando do abate de bovino, diante da comprovação de que os itens adquiridos são posteriormente, vendidos no comércio varejista local, estará caracterizada a dispensa do pagamento do ICMS na forma do dispositivo retromencionado.

Sobre a matéria, assim estabelece o art. 271 do RICMS/2012, in verbis:

Art. 271. Ficam dispensados o lançamento e o pagamento dos impostos referentes às saídas internas de:

I - gado bovino, bufalino, suíno, equino, asinino e muar em pé destinados para abate em estabelecimento abatedor que atenda a legislação sanitária estadual ou federal;

§ 1º A dispensa prevista no caput também se aplica nas saídas internas de aves vivas destinadas a abate em qualquer estabelecimento abatedor, bem como nas operações internas subsequentes com os produtos comestíveis resultantes do abate.

A Autuante em sede de informação fiscal, afirmou que o defensor não procedeu na forma determinada pela Legislação Tributária que rege a matéria, referente ao correto procedimento no registro das operações de aquisição do bovino em partes, e depois converter em cortes (picanha, maminha, fraldinha, chupa molho, costela etc.). Para tanto, deveria ter utilizado e escrito as operações através do CFOP 5926 e 1926. Informou que o estabelecimento autuado não adquiriu “Boi Vivo” e, sim, recebeu em transferência da sua Matriz, partes de $\frac{1}{4}$ do bovino, conforme notas fiscais de Entradas que relacionou.

Acrescentou, que segundo a documentação registrada pelo Autuado, a conversão (maminha, alcatra, picanha, filé mignon, contrafilé etc.) foi realizada no próprio estabelecimento, uma vez que não há nos seus registros ou na documentação fiscal de fls. 270 a 471, nenhuma nota fiscal de remessa para frigorífico/abatedouro e seu posterior retorno, conforme alegado.

Dessa forma, a Autuante declarou que ante a falta de emissão dos documentos exigidos na legislação regulamentar para conversão das entradas em partes de $\frac{1}{4}$ e sucessivas saídas dessas partes, convertidas em carnes nobres (picanha, alcatra, maminha, fraldinha etc.), opta por excluir estas operações do levantamento fiscal.

Assim, concluiu restar mantido no levantamento, somente as mercadorias registradas em operações de revenda, conforme faz prova as notas fiscais de aquisição colacionadas nos autos (fls. 270 a 471).

Quanto à alegação defensiva de “dispensa do ICMS na operação interna de venda de subproduto de abate

bovino”, afirmou que a Autuada não possui a característica necessária para usufruir do benefício da isenção, considerando que no seu caso, se trata de estabelecimento varejista e não abatedor, como declarado em sua defesa.

Examinando os elementos constantes deste processo, acolho os demonstrativos elaborados pela Autuante, ajustados quanto da informação fiscal, visto que estão em consonância com a Portaria 445/98 e o RICMS/2012, destacando que foram aplicados o percentual de perda (1,38%) e à proporcionalidade nas omissões de entradas de mercadorias tributadas, conforme IN 56/2007.

Saliento que em casos como o ora em apreciação, na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros, desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada for apurada, o que não foi objeto de cobrança neste Auto de Infração.

Assim, nos termos dos demonstrativos fls. 477/486, as infrações são parcialmente procedentes, remanescente R\$ 56.762,39 na infração 01 e R\$ 13.882,78, na infração 02.

Sobre os demonstrativos elaborados quanto da informação fiscal, verifico que a Autuante registrou a multa da infração 02, como 60%, que corrijo de ofício, considerando que para a irregularidade apurada, a multa é de 100%, nos termos do art. 42, III, “g” da lei 7.014/96, corretamente aplicada quando do lançamento inicial.

Cabe ainda registrar por importante, que o defensor tomou ciência da informação fiscal com os respectivos demonstrativos ajustados pela Autuante e decorrido prazo regulamentar não se manifestou.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”

A 3^a JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a”, do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 509 a 512), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual suscitou a nulidade do Auto de Infração sob os argumentos de que não foram colacionadas quaisquer memórias de cálculo a fim de demonstrar quais notas fiscais e/ou operações estariam inquinadas das alegadas infrações, bem como que foram desconsiderados por completo os dispositivos legais estampados nos Arts. 148 e seguintes do Código Tributário Nacional acerca da matéria, e que atestam que a denominada “MVA/Pauta Fiscal” somente pode ser utilizada naquelas situações excepcionais ali previstas.

Alegou que fora utilizada, de forma ilegal e inconstitucional, “MVA/Pauta Fiscal” para definição da base de cálculo do ICMS, com base em Instrução Normativa editada pelo Superintendente de Administração Tributária da Bahia, afrontando o Art. 97, IV do CTN, o Art. 155, XII, “i” da CF/88 e a Súmula nº 431 do STJ.

Requer a improcedência do Auto de Infração.

VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do Auto de Infração, lavrado para exigir imposto e multa em razão de 2 (duas) infrações, ambas por falta de recolhimento do ICMS em razão de omissão de entradas apurada mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios fechados de 2019 e 2020, sendo a Infração 01 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, e a Infração 02 na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Constatou que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1^a Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 3.593.853,56, conforme extrato (fl. 501), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Segundo a Decisão recorrida, a desoneração decorreu da revisão efetuada pela própria Autuante, de forma a manter na exação apenas as mercadorias revendidas, sem conversão das entradas em partes de $\frac{1}{4}$ de bovinos em cortes de carne, tais como picanha, alcatra, maminha e fraldinha, ante a falta de emissão dos documentos exigidos na legislação regulamentar.

Concordo com a Decisão recorrida em homologar tal exclusão, visto que o procedimento de conversão das partes em cortes específicos teria de ser acompanhado de avaliação de perdas no processo diferentes das indicadas para o estabelecimento varejista, relacionadas no Art. 3º da Portaria nº 445/98.

No Recurso Voluntário, o Autuado suscitou a nulidade do Auto de Infração sob argumentos equivocados, primeiro porque as memórias de cálculo das Infrações 01 e 02 estão sobejamente demonstradas de forma detalhada nas mídias que acompanham o Auto de Infração e a Informação Fiscal (fls. 249 e 487), segundo porque nenhum produto foi quantificado com base em Pauta Fiscal, mas tão somente com base no preço médio calculado de acordo com o Art. 23-A, II da Lei nº 7.014/96, conforme indicado nas referidas planilhas nas mídias anexadas.

No tocante à utilização de MVA, a mesma está prevista para a apuração da substituição tributária por antecipação, conforme previsto no Art. 10, I, “b” da Portaria nº 445/98.

No mérito, o Autuado traz a mesma argumentação quanto à utilização de “MVA/Pauta Fiscal” para definição da base de cálculo do ICMS, a qual já foi rechaçada na análise da preliminar de nulidade.

Entretanto, verifico que há um equívoco na autuação, pois neste Auto de Infração não foi exigida a infração relativa à antecipação tributária, tendo a Autuante exigido o ICMS normal relativo às omissões de entrada, por presunção e por responsabilidade solidária, na Infração 01, aplicando o previsto na Instrução Normativa nº 56/07 para as mercadorias do regime normal de tributação, e a substituição tributária na Infração 02.

Na Infração 01, deveria ter sido aplicado o percentual de mercadorias tributadas sobre o total de mercadorias comercializadas, previsto na Instrução Normativa nº 56/07, sobre todo o valor omitido e, na Infração 02, deveria ser exigido o imposto normal das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, por responsabilidade solidária, conforme a descrição da referida Infração, bem como ser lavrada outra infração para a exigência do imposto relativo à substituição tributária por antecipação.

Saliento que se trata de levantamento quantitativo de estoques, onde o mesmo demonstrativo é utilizado para a exigência das 3 (três) infrações relacionadas a levantamento quantitativo de estoques, de acordo com os valores constantes nos demonstrativos (fls. 478 a 486 e mídia à fl. 487), onde no levantamento relativo a cada exercício foi realçado em amarelo o ICMS total das omissões, em verde o ICMS relativo à responsabilidade solidária e em azul o ICMS referente à antecipação tributária, conforme segue:

2019	Valor das Omissões		Aliq.	ICMS das Omissões (R\$)	
	Entradas	Saídas		Normal	S. Tributaria
TOTAL DAS OMISSÕES	135.814,65	125.691,60		24.446,42	5.353,82
1 Tributada	8,75%	16.864,63	1.146,24	265,48	0,00
2 Isento		0,00	0,00	0,00	0,00
3 Substituição Tributária		118.950,01	124.545,36	21.411,00	5.353,82
4 Antecipação Tributária		0,00	0,00	0,00	0,00
Total do ICMS apurado R\$				21.676,48	5.353,82
2020	Valor das Omissões		Aliq.	ICMS das Omissões (R\$)	
	Entradas	Saídas	Normal	S. Tributaria	
TOTAL DAS OMISSÕES	275.725,64	105.435,52		49.625,44	8.528,96
1 Tributada	7,49%	87.346,90	3.918,76	1.177,74	0,00
2 Isento		0,00	0,00	0,00	0,00
3 Substituição Tributária		188.378,74	101.516,76	33.908,17	8.528,96
4 Antecipação Tributária		0,00	0,00	0,00	0,00
Total do ICMS apurado R\$				35.085,91	8.528,96

Ressalto que o percentual calculado com base na Instrução Normativa nº 56/07 considera as

operações relativas à substituição tributária como saídas não tributadas, motivo pelo qual todo o valor apurado das omissões foi lançado na Infração 01, sem que haja interferência ou dupla exigência em relação aos valores exigidos na Infração 02.

Portanto, considerando o princípio da verdade material, de ofício, faço a correção dos valores a serem exigidos nas Infrações 01 e 02, de acordo com os valores constantes nos demonstrativos (fls. 478 a 486 e mídia à fl. 487), cujos resumos estão indicados acima, e conforme demonstrado abaixo:

Exercício	Omissão de Entradas	%IN 56/07	ICMS Devido
2019	24.446,42	8,75%	2.138,12
2020	49.625,44	7,49%	3.718,57
Valor Total da Infração 01			5.856,69
2019	21.411,00	-	21.411,00
2020	33.908,17	-	33.908,17
Valor Total da Infração 02			55.319,17
Valor Total do Auto de Infração			61.175,87

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor de R\$ 61.175,87, sendo parcialmente subsistentes as Infrações 01 e 02, respectivamente, nos valores de R\$ 5.856,69 e R\$ 55.319,18.

Recomendo a avaliação sobre a necessidade de renovação da ação fiscal para exigir o imposto relativo à substituição tributária, cujos valores, conforme demonstrativo (fls. 478 a 486 e mídia à fl. 487), cujo resumo foi acostado neste voto, remontam ao valor de R\$ 13.882,78, sendo R\$ 5.353,82 relativo ao exercício de 2019 e R\$ 8.528,96 referente ao exercício de 2020, devendo ser observado ainda a ocorrência da decadência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 170623.0030/21-0, lavrado contra **VALLE COMÉRCIO VAREJISTA DE CARNES EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 61.175,87**, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, “g” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomenda-se a avaliação sobre a necessidade de renovação da ação fiscal para exigir o imposto relativo à substituição tributária, cujos valores, conforme demonstrativo (fls. 478 a 486 e mídia à fl. 487), cujo resumo foi acostado neste voto, remontam ao valor de R\$ 13.882,78, sendo R\$ 5.353,82 relativo ao exercício de 2019 e R\$ 8.528,96 referente ao exercício de 2020, devendo ser observado ainda a ocorrência da decadência.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de abril de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS