

**PROCESSO** - A. I. Nº 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 nº 0152-03/23-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 21/05/2024

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 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 interposto 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, conseqüentemente, 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 nº 0152-03/23-VD (fls. 495 a 499), com base no voto a seguir transcrito:

*“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 defendente, 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 de 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 defendente 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 defendente 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 escriturado 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 ¼ 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 ¼ 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 quando 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, remanescendo R\$ 56.762,39 na infração 01 e R\$ 13.882,78, na infração 02.

Sobre os demonstrativos elaborados quando 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 defendente 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 3ª JF 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.

Requeru 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, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária.

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª 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 ¼ 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
<b>Valor Total da Infração 01</b>			<b>5.856,69</b>
2019	21.411,00	-	21.411,00
2020	33.908,17	-	33.908,17
<b>Valor Total da Infração 02</b>			<b>55.319,17</b>
<b>Valor Total do Auto de Infração</b>			<b>61.175,87</b>

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