

**A. I. N°** - 279733.0001/23-8  
**AUTUADO** - HIPER REAL COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - LINDOMAR PINTO DA SILVA  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFAZ CENTRO NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 16.08.2024

### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0173-05/24-VD

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OMISSÃO DE SAÍDAS. MERCADORIAS DE TRIBUTAÇÃO NORMAL. b) OMISSÕES DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA b.1) DE RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. b.2) DE RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. SOLIDARIEDADE.** O que a portaria veda é a cobrança simultânea de omissões de saídas e de entradas das mercadorias de tributação normal. No levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, aquelas que estão na substituição tributária são segregadas e não se confunde com as omissões das mercadorias de regime normal. Assim, entendo que o levantamento das infrações 1, 2 e 3 não ofende a Portaria 445/98, e a jurisprudência deste Conselho de Fazenda está repleta de lançamentos semelhantes, sem qualquer afronta à legalidade. Acatada a preliminar de decadência parcial. Infrações 01, 02 e 03 parcialmente procedentes. **2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS.** O impugnante também alega que a multa cobrada em decorrência das omissões encontradas, absorve a penalidade relativa ao descumprimento de obrigações acessórias (falta de registro de entradas). A própria portaria (art. 13, I) já diz que o lançamento das obrigações principais, absorve a penalidade pela falta de escrituração das entradas, já que da observância dos itens, tanto há mercadorias da substituição tributária (refrigerantes e cervejas) como normal (leite e linguiça). Ou seja, multa pela falta de cumprimento de obrigações acessórias (falta de registros) estão contempladas nas 03 primeiras infrações, que multou o descumprimento da obrigação principal. Infrações 04 e 05 improcedentes. Negada a preliminar de nulidade. Acatada a preliminar de decadência parcial. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 28.12.2022, sendo lançado imposto no valor de R\$ 251.138,73 acrescido de multa de 60%, e multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de R\$ 1.693,11, totalizando R\$ 252.831,84, e demais acréscimos moratórios, em decorrência das seguintes infrações à legislação do ICMS:

*INFRAÇÃO 01 - Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração,*

*decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado nos exercícios de 2017 (R\$ 30.440,95) e 2018 (R\$ 103.419,20) no total de R\$ 133.860,15, acrescido de multa de 100%.*

*INFRAÇÃO 02 – Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros, 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 estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado nos exercícios de 2017 (R\$ 6.888,53) e 2018 (R\$ 59.658,08), no total de R\$ 66.546,61, acrescido de multa de 100%.*

*INFRAÇÃO 03 - Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do 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 terceiros desacompanhada de documento fiscal decorrente de omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados, sendo em 2017 (R\$ 7.695,62) e 2018 (R\$ 43.036,35), no total de R\$ 50.671,97, acrescido da multa de 60%.*

*INFRAÇÃO 04 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias de bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal no exercício de 2017 com aplicação de multa de 1% sobre o valor indicado nas notas fiscais. Multa no total de R\$ 472,63.*

*INFRAÇÃO 05 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias de bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal no exercício de 2018 com aplicação de multa de 1% sobre o valor indicado nas notas fiscais. Multa no total de R\$ 1.220,48.*

Foi apresentada defesa às fls. 13/26, que em resumo, traz as seguintes alegações.

Que parte dos fatos geradores apurados se materializaram antes de 10.01.2018 de modo que restou consumada a DECADÊNCIA PARCIAL, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, haja vista o transcurso de mais de 5 anos entre os fatos geradores e a ciência da autuação.

Que houve ciência do impugnante em 10.01.2023, quando já havia a perda do direito do fisco de rever o lançamento por homologação, relativamente aos fatos anteriores a 10.01.2018.

Que em se tratando das infrações 01, 02 e 03, os artigos 12 e 13 da Portaria 445/98 dispõem que em havendo tanto omissões de saídas como de entradas, e sendo a saída de maior valor, o imposto cobrado em determinadas operações de saída pretensamente omitidas, absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas.

Que nas infrações 01, 02 e 03 o autuante indevidamente aplicou para o mesmo levantamento fiscal o previsto no art. 10, I, a e b, seção III da referida portaria, o qual só poderia ser aplicado no caso de se verificar omissão de entradas de mercadorias.

Assim, ao apurar as infrações 02 e 03 (omissão de entradas), em conjunto com a infração 01, o autuante infringiu frontalmente o estabelecido nos arts. 12 e 13, I da Portaria 445/98.

Que assim, a fiscalização formalizou a infração 01 (omissão de saídas) e as 02 e 03 (que levou em consideração as omissões de entradas) extrapolando os limites estabelecidos na legislação.

Que ocorreu flagrante nulidade por ausência de fundamentação legal válida e que a jurisprudência do Conselho de Fazenda é absolutamente rigorosa quanto ao art. 18, IV, a, do RPAF de modo a anular quaisquer lançamentos com deficiência ou incongruência.

Ante o exposto, as infrações 01, 02 e 03 devem ser julgadas nulas ou improcedentes por ausência de previsão legal. Diante do exposto faz os seguintes pedidos:

- acolhida a preliminar de decadência do crédito tributário, excluindo-se os lançamentos inerentes aos fatos geradores consumados antes de 10.01.2018.

- declarada a nulidade ou improcedência no que tange as infrações 01, 02 e 03 por força do art. 18, IV, a, do RPAF bem como do art. 13, I, da Portaria 445/98.

Às fls. 46/47 o autuante prestou a informação fiscal, abaixo transcrita, em resumo.

No que se refere à decadência e prescrição dos lançamentos ocorridos antes do dia 09/01/2018, informo que no presente auto de infração, todos os lançamentos venceram exatamente no dia 10/01/2023, que é o prazo de vencimento e pagamento do tributo, mesmo considerando a ocorrência do fato gerador que seria a saída da mercadoria em qualquer dia até o mês de dezembro do exercício de 2017. Considerando a determinação do CTN, artigo 150, em consonância com o **Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0**, presente no Ofício Gab. PROFIS/PGE nº 42/2016, concordo com a defesa para excluir da cobrança os valores anteriores a 10/01/2018. Sendo assim, as infrações passam a ter os seguintes valores:

INFRAÇÃO	VALOR ORIGINAL	VALOR ATUAL	EXCLUIR DO AUTO DE INFRAÇÃO ANTERIORES A 10/01/2018
Infração 01	133.860,15	103.419,20	30.440,95
Infração 02	66.546,61	59.658,08	6.888,53
Infração 03	50.731,97	43.036,35	7.695,62
Infração 04	472,63		472,63
Infração 05	1.220,48	1.220,48	-
	252.831,84	207.334,11	45.497,73

As operações restantes, constam das planilhas que seguem em anexo a esta informação fiscal.

A refutação do contribuinte constante a partir da página 7 diz: NULIDADE E/OU IMPROCEDÊNCIA. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. VIOLAÇÃO FRONTAL AOS ARTIGOS 12, 13, INCISO I DA PORTARIA 445/98, em relação às infrações 01, 02 e 03.

É verdade que a Portaria 445/98 diz o seguinte, em havendo tanto omissão de saída quanto de entradas de mercadorias:

*Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:*

*I - o valor da omissão de saídas é maior do que o da omissão de entradas: nesse caso deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas com a multa correspondente, que absorve a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas;*

O entendimento é que de fato a omissão de saída absorve a omissão de entrada, sendo dispensada a cobrança da omissão de entradas. Entretanto, a mesma portaria em seu artigo 10, assim descreve:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

*b) do 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 previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);*

Em virtude do que está posto, as cobranças descritas nas infrações 02 e 03 estão lastreadas no artigo 10, inciso I, alíneas a e b, da Portaria 445/98, e estão devidamente descritas no corpo do auto de infração. No caso da infração 02, trata da alínea a, do inciso I, do artigo 10, enquanto a infração 03 refere-se a alínea b, do artigo 10 da Portaria 445/98. Diante disso, opino pela manutenção das infrações 01, 02 e 03, uma vez que apoiadas nas determinações da Portaria 445/98.

Uma observação que pode ser verificada nas planilhas apresentadas junto com o auto de infração é que na base de cálculo para apuração do ICMS da omissão de saídas, os produtos sujeitos à Antecipação Tributária não são contabilizados, o que indica a não duplicidade de cobrança do ICMS.

Por fim, a opinião deste autuante baseando-se nos dados constantes no auto de infração, é pela procedência parcial considerando apenas a exclusão dos valores referentes aos fatos geradores anteriores a 10/01/2018. Diante disso, o valor total do auto de infração passa de R\$ 252.831,84 para R\$ 207.334,11, conforme tabela acima mencionada.

O impugnante tomou conhecimento da informação fiscal, e assim se manifestou:

De início, mediante análise da Informação Fiscal é possível constatar a procedência dos argumentos de defesa que instruíram a Impugnação Administrativa apresentada pela Impugnante, uma vez que a totalidade dos lançamentos atingidos pela decadência foram devidamente reconhecidos pelo Auditor em sua manifestação, que requereu, corretamente, a exclusão dos lançamentos anteriores a 10/01/2018 – atingidos pela decadência.

No entanto, nem todos os vícios apontados pela Impugnante puderam ser sanados, uma vez que, em sua manifestação, o r. Auditor deixou de reconhecer a nulidade que permeia as Infrações nºs 01, 02 e 03 da autuação fiscal – sobretudo em razão da violação frontal aos artigos 12 e 13, I, da Portaria nº 445/98.

Por essa razão, a Impugnante, reitera, desde já, o seu pleito pelo reconhecimento da nulidade da Infração 01, uma vez que o procedimento adotado pelo Autuante não observou as diretrizes insculpidas pelos artigos 12 e 13, I, da Portaria nº 445/98, maculando o lançamento fiscal – conforme demonstrado na peça impugnatória.

Ou seja, de acordo com os referidos dispositivos legais, havendo “omissões tanto de entradas como de saídas de mercadorias”, e sendo a de saída de maior valor, o imposto e a multa cobrados em decorrência das operações de saída pretensamente omitidas ABSORVE a penalidade relativa à falta de escrituração das entradas.

No caso destes autos, o Autuante alegou que, no exercício de 2017, a Impugnante teria omitido saída de mercadorias nos valores de R\$ 169.116,39, segundo alega, superior ao valor das omissões de entradas, ao passo em que, no que se refere ao exercício de 2018, a omissão de saídas teria somado R\$ 574.551,11, conforme descrição da própria autuação.

Portanto, à luz do disposto nos artigos 12 e 13, inciso I, da citada Portaria 445/89, quaisquer infrações relativas à omissão de entrada deveriam ter sido desprezadas pela Fiscalização, cobrando-se apenas ICMS sobre as operações de saída, tanto em 2017 quanto em 2018.

Ocorre que o Autuante, em relação aos mesmos exercícios de 2017 e 2018, cobrou imposto sobre as omissões de saída (Infração 01) cumulada com infrações relativas às omissões de entrada (Infrações 02 e 03), em flagrante desrespeito ao comando estabelecido nos artigos 12 e 13, inciso I, da citada Portaria 445/89, conforme reconhecido em sua própria Informação Fiscal ora abordada.

Ante a suposta 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 efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, o Autuante formalizou a infração 01.

Na mesma oportunidade, ainda com base nos seus levantamentos, a Fiscalização formalizou a infração 02, pela falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, nas supostas aquisições de mercadorias de terceiro (sujeitas ao regime de Substituição Tributária) desacompanhadas de documentação fiscal e sem a respectiva escrituração das entradas, e também a Infração 03, para cobrança 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, em razão das alegadas aquisições de mercadorias de terceiro (sujeitas à Substituição Tributária) desacompanhadas de documentação fiscal e sem a respectiva escrituração das entradas.

Em outras palavras, ao lavrar as Infrações 01, 02 e 03, o Autuante aplicou indevidamente, para o mesmo levantamento fiscal, o previsto no artigo 10, inciso I, alíneas “a” e “b”, Seção III, da referida Portaria, o qual somente poderia ser aplicado no caso em que se verificar “Omissão de Entradas de Mercadorias”.

E se é assim, verifica-se que as Infrações 01, 02 e 03 incorreram em flagrante nulidade, por ausência de fundamentação legal válida, nos mesmos moldes verificados no Acórdão JJP nº 0305-02/11, devendo o Autuante refazer os lançamentos para, em respeito aos artigos 12 e 13, inciso I, da Portaria 445/89, exigir da Impugnante tão somente a omissão de maior expressividade.

Assim, não restam dúvidas de que as Infrações 01, 02 e 03 devem ser julgadas NULAS ou IMPROCEDENTES por ausência de previsão legal válida, por força do art. 18, IV, “a”, do RPAF, bem como considerando que a cobrança fiscal materializada pela Infração 01, decorrente de operações de saída pretensamente omitidas pela Impugnante, deveria ter absorvido as penalidades relativas à falta de escrituração das entradas indicadas nas Infrações 02 e 03, conforme determina o art. 13, inciso I, da Portaria 445/98.

Por essas razões, a Impugnante reitera o seu pleito para que esta respeitável Junta de Julgamento Fiscal:

- i) Acolha a preliminar de decadência do crédito tributário, conforme reconhecido pelo próprio Autuante, determinando-se a exclusão dos lançamentos inerentes aos fatos geradores consumados antes de 10/01/2018, nos termos dos arts. 150, § 4º, do CTN; e
- ii) Declare a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração ora impugnado – no que tange às Infrações 01, 02 e 03, por força do art. 18, IV, “a”, do RPAF, bem como nos termos dos art. 13, inciso I, da Portaria 445/98.

## VOTO

Trata-se de lançamento composto por 03 infrações relativas ao levantamento quantitativo de estoques de mercadorias em exercícios fechados, e de 02 infrações por descumprimento de obrigações acessórias, com aplicação de multa correspondente.

O impugnante pede inicialmente pela nulidade do lançamento, alegando descumprimento da Portaria 445/98, contudo ao fazer o cotejo com o próprio artigo invocado na impugnação (art. 18, IV do RPAF) - *que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator*, não percebo quaisquer elementos que possa se adequar à legislação quanto à nulidade, já que as infrações estão perfeitamente descritas, determinados os valores cobrados mediante demonstrativos, e identificado o infrator. Denego o pedido de nulidade.

Quanto à decadência suscitada, há sim lançamentos relativos ao exercício de 2017, tanto nas 03 infrações relacionadas ao levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, como na infração 04, que diz respeito à falta de registro de notas fiscais de entrada.

O auto foi lavrado em 28.12.2022 e a ciência do auto de infração ocorreu em 10.01.2023 (fl. 42). O impugnante alega em seu favor o art. 150, § 4º do CTN e o autuante na informação fiscal

concorda, citando o incidente de uniformização da PGE/PROFIS, 2016.194710-0, reduzindo o lançamento para R\$ 207.334,11, pela exclusão das infrações 01, 02 e 03 relativas ao exercício de 2017 e também da infração 04.

Quanto ao prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN, há de esclarecer que a PGE/PROFIS já uniformizou entendimento, através do Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, que o prazo decadencial deve ser contado a partir da data de ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte declarar a ocorrência do fato jurídico tributário, apurar o montante do imposto devido, mas efetuar o pagamento em valor inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com base no art. 173, I do CTN, quando o contribuinte:

- a) declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento;
- b) não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação/prestação tributável;
- c) declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor do que o efetivamente devido, em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Por sua vez, as infrações 1, 2 e 3 decorreram da falta de registro de notas fiscais, seja de entrada, seja de saída, que resultou em diferenças no levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, e a infração 4, resultando em penalidade por descumprimento de obrigação tributária acessória de fazer e, em consequência, por não haver lançamento por homologação e muito menos recolhimento, não se sujeitam a contagem decadencial prevista no art. 150, § 4º do CTN, e sim, a do art. 173, I do CTN, cujo direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assim, para os lançamentos em 31.12.2017, contando-se o primeiro dia do exercício seguinte, o início do prazo decadencial, este só ocorreu 5 anos depois, em 01.01.2023, e o contribuinte tomou ciência em 10.01.2023. Demonstra-se então, que mesmo com o critério do art. 173, I, do CTN, ocorreu a decadência parcial, que foi inclusive acatado pelo autuante.

Quanto ao mérito, o impugnante não contesta os cálculos e demonstrativos apresentados. Alega ter havido descumprimento da Portaria 445/98, que estabelece que em havendo concomitantemente omissões de entrada e de saídas simultaneamente, lança-se apenas a omissão maior. Como a infração 01 lançou imposto por omissão de saídas e as infrações 02 e 03 lançaram por omissões de entrada, entendeu o impugnante que estaria se cobrando simultaneamente as omissões tanto de saídas como de entradas. Mas não é o caso, conforme veremos.

É que podemos encontrar num mesmo exercício 04 tipos de lançamentos por omissões: 02 por omissão de saídas ou de entradas de mercadorias de tributação normal e 02 por omissão de entradas de mercadorias da substituição tributária de responsabilidade solidária e também de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

O que a portaria veda é a cobrança simultânea de omissões de saídas e de entradas das mercadorias de tributação normal. No levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, aquelas que estão na substituição tributária são segregadas e não se confunde com as omissões das mercadorias de regime normal.

Assim, entendo que o levantamento das infrações 1, 2 e 3 não ofende a Portaria 445/98, e a jurisprudência deste Conselho de Fazenda está repleta de lançamentos semelhantes, sem qualquer afronta à legalidade.

Por outro lado, o impugnante também alega que a multa cobrada em decorrência das omissões encontradas, absorve a penalidade relativa ao descumprimento de obrigações acessórias (falta de registro de entradas). A própria portaria (art. 13, I) já diz que o lançamento das obrigações principais, absorve a penalidade pela falta de escrituração das entradas, já que da observância dos itens, tanto há mercadorias da substituição tributária (refrigerantes e cervejas) como normal (leite e linguiça). Ou seja, multa pela falta de cumprimento de obrigações acessórias (falta de registros) estão contempladas nas 03 primeiras infrações, que multou o descumprimento da obrigação principal.

Assim, pelo exposto, voto pela procedência parcial, das infrações 01, 02 e 3, acatando a decadência do exercício de 2017 e mantendo o de 2018, e a improcedência das infrações 04 e 05. Auto de Infração PARCIALMENTE PROCEDENTE no valor de R\$ 206.113,63.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279733.0001/23-8, lavrado contra **HIPER REAL COMERCIAL DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 206.113,63**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 163.077,28 e de 60% sobre R\$ 43.036,35, previstas no art. 42, incisos III e II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor comprovadamente já recolhido à Fazenda Pública.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de julho de 2024.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSE LANDIN – RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR