

A. I. Nº - 300449.0011/17-8  
AUTUADO - DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA.  
AUTUANTE - ANTONIO FERNANDO CAMPOS PEDRASSOLI  
ORIGEM - INFRAZ ITABUNA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/07/2018

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0091-01/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. LIVROS FISCAIS. DIVERGÊNCIA ENTRE O IMPOSTO RECOLHIDO E O ESCRITURADO NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Infração não impugnada. 2. ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Efetuada correção no cálculo do imposto. Infração subsistente em parte. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Infração não impugnada. b) IMPOSTO NÃO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Infração não impugnada. c) REGISTRO DE VALORES SUPERIORES AOS DESTACADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. Infração não impugnada. d) ESCRITURAÇÃO FORA DO PERÍODO EM QUE OCORREU A ENTRADA DA MERCADORIA OU BEM. Restou comprovado que o procedimento não acarretou descumprimento de obrigação principal. Aplicada a multa prevista no art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96. Infração subsistente em parte. e) BRINDES. Não restou caracterizada a utilização indevida de crédito fiscal, mas sim a falta de emissão da nota fiscal de saída prevista no inc. II do art. 556 do RICMS/97. Infração insubstiente. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. As diligências realizadas se mostram incapazes de trazerem aos autos elementos suficientes para se determinar, com segurança, a ocorrência da infração e do montante devido. Infração nula, nos termos do art. 18, IV, "a", do RAPAF-BA/99. 5. PRESUNÇÃO LEGAL DE OMISSÃO DE SAÍDA DE MERCADORIA TRIBUTADA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. CARTÕES DE CRÉDITO E DE DÉBITO. COTEJO DAS OPERAÇÕES DECLARADAS NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE COM OS VALORES INFORMADOS PELA ADMINISTRADORA DOS CARTÕES. A declaração de vendas feitas pelo sujeito passivo, por meio de cartões de crédito e/ou débito, em valores inferiores àquelas informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autoriza a presunção legal de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto. O autuado não elide a presunção legal. Infração subsistente. 6. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DADOS INCORRETOS. MULTA. Infração não impugnada. 7. ENTRADA DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO ESCRITURADAS NOS

LIVROS FISCAIS. Comprovado nos autos que o bem foi adquirido mediante financiamento bancário. Os desembolsos mensais utilizados no pagamento do bem objeto da infração 11 são justificados pelas operações tratadas na infração 9. Infração insubstancial. **8.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO E NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infração não impugnada. **9.** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Razões de defesa não foram capazes de elidir a autuação, entretanto, com fulcro no art. 106, II, “c”, do CTN, a multa indicada nessa infração, equivalente a 10% do valor das mercadorias tributáveis não registradas, passa para 1%, uma vez que o inc. IX do art. 42 da Lei nº 7014/96 foi alterado pela Lei nº 13.461, de 10/12/15. Infração parcialmente subsistente. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração não impugnada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 05/12/17, constitui crédito tributário, no valor de R\$4.624.378,11, tendo em vista as irregularidades em face à legislação do ICMS, descrita da forma abaixo:

**INFRAÇÃO 1 (02.01.03)** – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributadas como não tributada, regularmente escrituradas. Período: julho, setembro, novembro de 2013; fevereiro, julho/outubro de 2014. Valor de R\$45.713,88, mais multa de 60%.

**INFRAÇÃO 2 (04.05.01)** - Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuada sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2012/2016). Foi lançado imposto no valor de R\$3.007.314,06, mais multa de 100%.

**INFRAÇÃO 3 (05.08.01)** - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido pelas instituições financeiras e administradoras de cartão. Períodos: dezembro de 2014; janeiro a dezembro de 2015; janeiro a dezembro de 2016. Exigido imposto no valor de R\$31.498,41, mais multa de 100%.

**INFRAÇÃO 4 (06.02.01)** - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e a interestadual, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento. Períodos: novembro de 2012; junho, setembro, novembro de 2015 e março de 2016. Valor R\$189,50, mais multa de 60%.

**INFRAÇÃO 5 (07.01.01)** - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por Substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação ou do exterior. Períodos: Janeiro, março/abril, junho, agosto/setembro e novembro/dezembro de 2012; Janeiro/abril, junho, agosto/setembro, outubro e

dezembro de 2013; Janeiro/ março, maio, julho/outubro e dezembro de 2014. Valor R\$10.759,50, mais multa de 60%.

INFRAÇÃO 6 (07.15.03) – Multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Períodos: Fevereiro, abril/julho, setembro/dezembro de 2012; Janeiro/abril, junho, agosto/dezembro de 2013; Janeiro/dezembro de 2013; Janeiro/dezembro de 2014; Janeiro/dezembro de 2015; fevereiro/dezembro de 2016. Valor R\$1.240.120,22.

INFRAÇÃO 7 (07.15.05) – Multa percentual sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Períodos: Março de 2012 e Janeiro de 2016. Valor R\$43.818,17.

INFRAÇÃO 8 (16.01.02) - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal. Períodos: Janeiro/dezembro de 2012, de 2013; de 2014; de 2015; de 2016. Valor R\$158.393,86.

INFRAÇÃO 9 (16.05.11) - Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através de DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS). Diz ainda que os dados incorretos foram declarados, nos exercícios de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016. Foi indicada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$140,00.

INFRAÇÃO 10 (16.12.25) – Forneceu arquivos magnéticos enviados via Internet através do programa Validador Sintegra, com omissão de operações ou prestações, ficando o valor da multa limitado a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações divergentes. Períodos: Janeiro/fevereiro, maio, agosto, outubro e dezembro de 2012; Janeiro/dezembro de 2013. Foi indicada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$86.430,62.

O autuado apresentou defesa (fls. 422/447), através do seu advogado constituído com Procuração (fl. 448), aduzindo que a imposição fiscal apresenta erros, equívocos e omissões que, nos itens contestados, torna-a completamente imprestável aos fins aos quais se destina.

Explica que atua preponderantemente no comércio atacadista (mais de 90%), sendo de pouca relevância o comércio varejista. Diz que também tem pouca representatividade em suas operações comerciais, as operações tributadas, que alcançaram percentual de 7,73%, em dezembro 16 (com base nos demonstrativos de proporcionalidade do próprio autuante).

Diz que sempre pautou sua conduta no respeito à legislação tributária e cumprimento das obrigações legais e da análise da autuação constatou diversos erros e equívocos cometidos pelo autuante referente às infrações 2, 3, 6, 7, 8 e 10 - na elaboração de seus demonstrativos, na fundamentação legal das imposições tributárias.

Reconhece os itens 1, 4, 5 e 9, ressalvando a existências de equívocos na interpretação da legislação, afastando a possibilidade de dolo ou fraude. Procedeu ao parcelamento dos respectivos débitos.

No mérito, em relação ao levantamento quantitativo de estoques, reclama que o procedimento da auditoria está comprometido em sua integralidade, em razão da existência de erros na elaboração dos demonstrativos; na fixação do preço médio das mercadorias; na transposição de dados das notas fiscais para os demonstrativos; no errôneo lançamento de estoques inicial e final dentre diversos outros erros e incorreções que comprometem a necessária segurança para desenvolvimento do roteiro de auditoria.

Observa que a execução do roteiro de auditoria de estoques, pela sua importância, é cuidadosamente tratada na Portaria nº 445/98. Aduz que o levantamento de estoque contém inconsistências e omissões que comprometem a segurança do lançamento, tornando-o imprestável à imposição de exigência tributária.

Exemplifica que o livro Registro de Inventário apresenta “estoque zero” em todos os exercícios (doc. 03) e o autuante encontrou estoques iniciais e finais dos quais se desconhece a origem. Diz ainda que o auditor levantou o total das entradas tributadas, no exercício 2015, no valor de R\$3.608.498,70 e, após a auditoria de estoque, concluiu que parte das mercadorias que foram adquiridas naquele valor foram vendidas sem documento fiscal e importaram em R\$12.592.902,47.

Quanto ao produto “coco seco”, segundo o demonstrativo fiscal, em 2015, foram adquiridas 2.350 unidades ao preço de R\$1,00 a unidade: operação aritmética das mais simples indicam o valor total das entradas em R\$2.350,00. No demonstrativo de omissão de saídas, o Auditor aponta omissão de saídas no valor de R\$173.874,83, referente a 110.350 unidades (equivalente a 2.207 caixas). E mais, o Auditor encontrou um preço médio de R\$78,75 por caixa, quando o valor total das saídas dividido pela quantidade resulta no preço médio da caixa no valor de R\$61,21.

Questiona:

- Qual a estratégia possível para um empresário que adquiriu R\$3.608.498,70 de mercadorias tributadas, conseguir vender parte delas (sem documento fiscal) pelo valor de R\$12.592.902,47?
- Como adquirir 2.350 unidades e comercializar 110.350 sem documentação fiscal?
- Como omitir saídas no valor de R\$173.874,83, referente a mercadorias adquiridas ao custo de R\$2.350,00?

A resposta é simples, erros e equívocos no desenvolvimento do roteiro de auditoria de estoques comprometendo todo o resultado deste trabalho.

Conclui que houve erros e falhas nos levantamentos realizados pelo auditor, pedindo a total improcedência deste item da autuação, reitera que houve erros na indicação dos *estoques inicial e final*. No Registro de Inventário da deficiente consta, em todos os exercícios fiscalizados, “estoque zero” de todas as mercadorias objeto do levantamento de estoque, conforme atestam as cópias do livro registro de inventário (doc. 03).

Diz que no seu levantamento, o auditor considerou a inexistência de estoques inicial e final em 2012 e inicial em 2013, como constam do livro Registro de Inventário. Contudo, lançou em seu demonstrativo um estoque final no exercício de 2013 - referente ao produto “alho” -, de 21.972 caixas, transferindo-o para o estoque inicial de 2014, onde lançou estoque final de 67.758 caixas, que por sua vez foi considerado o estoque inicial de 2015, e neste exercício voltou a considerar o Livro Registro de Inventário, onde estava consignado “estoque zero”.

A título exemplificativo: o lançamento realizado pelo autuante de um estoque inicial fictício no exercício de 2015 foi suficiente para acrescentar 67.758 caixas de alho à suposta omissão de saídas, e, ao preço médio (este também calculado de forma incorreta como se demonstrará adiante) de R\$144,90, importa em uma base de cálculo no valor de R\$9.818.134,20, que, aplicando-se a alíquota de 17% implica em um acréscimo no ICMS omitido, e exigido nesta autuação, no importe de R\$1.669.082,81.

Repete que os estoques eram “zero”. Assim, os lançamentos feitos pelo autuante para determinação da base de cálculo, com quantidades fictícias, comprometem o resultado do levantamento vez que não há como se definir com a certeza necessária a base de cálculo do tributo a ser exigido.

Diz ainda que o Auditor cometeu diversos equívocos, a exemplo do lançamento do produto “alho” no exercício de 2014, onde lançaram em seu demonstrativo “caixas de 10 quilos”, quando a descrição do produto constante das notas fiscais informava que se tratava de unidades de

“quilo” e consignava preço de “quilo”. Examinando os demonstrativos do auditor verificou-se que as notas fiscais lançadas no seu relatório, de números 20.279, 23.858 e 21.043, resultaram em um importante acréscimo de 14.887 caixas de alho. Considerando o preço médio por ele apurado, de R\$73,20, já importa em um acréscimo na base de cálculo no valor de R\$1.540.347,60 e no ICMS no valor de R\$261.859,91. Tal equívoco se repetiu, nos outros exercícios.

Aponta outros erros não observados pelo Auditor, que não atendeu ao regramento contido no inciso II do art. 3º da Portaria nº 445/98, onde se determina que “*a unidade de medida a ser adotada há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros, etc.*”.

Cita o Professor da Universidade de Campinas-UNICAMP, Paulo Cesar Venâncio em publicação no Jornal da Unicamp de 28 de março a 03 de abril de 2011, informando a existência de cerca de 600 espécies de alho. Diz que nem por isto autorizaria ao autuante o agrupamento de todas as espécies comercializadas para efeito de levantamento físico de estoque. As distorções são imensas.

Explica que das notas fiscais de saídas (DOC. 04), fica claro que o produto ‘ALHO’ tem diversas espécies e preços diferenciados, quais sejam alho importado, alho tipo 4, alho tipo 6, alho nacional. O Auditor teria que, obrigatoriamente, separar cada uma destas espécies, até porque, como se vê das notas fiscais anexadas, os preços são diferentes e, ainda que houvesse omissão de saídas, deveria se identificar cada espécie para que os valores apurados refletissem a realidade da omissão imputada a autuada.

Insiste que a fixação do preço médio de forma generalizada tem reflexo direto na base de cálculo do tributo, e o seu cálculo de forma equivocada, considerando produtos diversos em um só levantamento, reveste da mais completa insegurança o lançamento tributário.

Questiona o cálculo do preço médio das saídas consideradas omitidas. Diz que todos os preços médios estão, literalmente, errados.

Cita o produto “*amendoim*” cujo preço médio no exercício de 2013 foi de R\$24,55, enquanto o Auditor lançou R\$71,24, valor que representa 290% do valor correto.

A mercadora “*alho*” cujo preço médio no exercício de 2015 foi de R\$118,28, enquanto o Auditor lançou R\$144,90, valor que representa 122% do valor correto. Explica que, no caso, o Auditor levantou base de cálculo no valor de R\$12.083.245,87, exigindo ICMS de R\$2.054.151,80. Afirma se considerasse a omissão apontada de 83.389 caixas e o mesmo preço médio, teria o seguinte resultado:

- a) considerando o preço médio real, de R\$118,28, a base de cálculo importaria em R\$9.863.250,92;
- b) o ICMS devido em R\$1.676.752,65;
- c) a diferença da base de cálculo correta para aquela utilizada pelo autuante seria de R\$2.223.984,63;
- d) a diferença no ICMS a recolher seria reduzido em R\$378.077,39.

Aduz que é incompreensível a metodologia utilizada pelo auditor para fixação do preço médio; compara novamente a totalidade das entradas em 2015 e a base de cálculo encontrada pelo auditor para as supostas saídas omitidas, R\$12.592.902,47.

Cita precedentes na jurisprudência desse CONSEF em relação a Auditoria de Estoques.

Concluiu pela improcedência deste item da autuação.

Sobre a infração 3, a presunção de saída de mercadorias, através das vendas com cartão, discorre acerca da legalidade em matéria tributária; observa conflito entre a descrição da conduta do autuado e o texto da Lei nº 7.014/96, em seu artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “f”.

Descreve a infração; “*Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.*” (grifo nosso)

O fundamento legal: alínea “f”, do inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96:

*f) valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

- 1 - instituições financeiras;
- 2 - administradoras de cartões de crédito ou débito;

Diz que a descrição da infração não corresponde ao tipo legal. Aquela registra venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, ou seja, total das vendas que o Auditor conseguiu encontrar correspondência nos documentos fiscais identificadas como recebidas através desses meios de pagamento, enquanto o texto legal pretende alcançar a totalidade das operações ou prestações declarados pelo contribuinte, recebidas por todos os meios de pagamentos, que consiste, evidentemente, nos valores regularmente lançados em sua escrita fiscal.

No caso, o preposto fiscal autua por entender as vendas com cartão de crédito e débito são menores que aqueles fornecidos pelas administradoras, quando o texto legal não lhe autoriza a tanto, porquanto cuida de valores da totalidade das operações declaradas.

Discorre ainda sobre a multa imposta (art. 42, inciso III, alínea “f” da Lei nº 7.014/96) e o princípio da tipicidade fechada.

Destaca a tarefa atinente ao contribuinte de declarar ao Fisco todas as operações por ele praticadas, independente do meio de pagamento utilizado pelo cliente; e outra, decorrente de ação da administradora de cartão de crédito/débito no sentido de disponibilizar para o Estado o registro das vendas efetuadas por aqueles meios de pagamento.

Deduz que, para que se configure a conduta descrita no art. 42, inciso III, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, que o contribuinte deixe de declarar as suas operações e que as informações prestadas pelas administradoras apresentem valores superiores àqueles declarados pelo contribuinte. Concluiu que a Lei estabeleceu a presunção, mas a restringiu à ocorrência de declaração de vendas em valores inferiores aqueles informados pelas administradoras. Não pode o Fisco ampliar o alcance da lei.

Exemplifica no exercício de 2015, que a instituição de crédito informou operações de vendas no valor de R\$664.946,87, enquanto a defendant declarou ao fisco, através do SPED, o valor de vendas de R\$13.513.824,41, valor infinitamente superior ao informado pela instituição de crédito. Em todos os exercícios esta situação se repete.

Alaga que não se pode alargar o conceito da presunção tributária, Cita o professor Paulo de Barros Carvalho, aduzindo que não existe “*prova conclidente*” de que houveram declarações de vendas em valores inferiores aos informados pelas administradoras de cartão de crédito e débito, em face disto a presunção não pode ser mantida.

Apresenta alguns questionamentos a este Conselho: a) qual o significado de *operações ou prestações declarados pelo contribuinte*? Seriam elas aquelas constantes da DMA? Do Livro de Registro de Saídas? Das informações prestadas pelas administradoras? b) o termo valores, constante do texto da lei, aplica-se unicamente as receitas decorrentes de vendas com cartão ou a todas as vendas, que sejam: vendas à vista, vendas a prazo, vendas a dinheiro?

Observa que, embora submeta as questões acima ao CONSEF, entende que a resposta é simples: o que se entende como *declarados pelo contribuinte*, é a totalidade das vendas, que, saliente-se, o autuado registra integralmente.

Defende que se o legislador quisesse alcançar os registros feitos em documentos fiscais, separadamente, não utilizaria o termo declarados pelo contribuinte, posto que o documento fiscal não se presta a declarações, mas sim a registro de uma operação de comércio. Declarar significa informar ao Fisco as operações comerciais realizadas pelo contribuinte, temos como exemplo o

Sistema Público de Escrituração Digital - SPED e a Declaração Apuração Mensal do ICMS – DMA que deve refletir os lançamentos fiscais, dentre uma infinidade de outras declarações legalmente exigidas do contribuinte.

Ressalta ainda que emite, exclusivamente, Nota Fiscal Eletrônica, e, neste documento, não existe obrigatoriedade de registro do meio de pagamento recebido. Diz que esse Conselho já se posicionou no sentido de que somente quando da utilização do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal - ECF, o contribuinte se obriga a indicar o meio de pagamento. Transcreve o Acórdão proferido no processo CJF N°0118-11/06 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Diz que não pode prosperar a exigência.

Com relação às infrações 6 e 7, diz que a aplicação da multa isolada decorre da acusação de que não recolheu o ICMS devido por antecipação parcial, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação.

Explica a sistemática da exigência e deduz que na falta de pagamento da antecipação parcial, o contribuinte não arca com o desembolso precoce, mas também não faz jus ao crédito correspondente, de forma que o débito sobre o preço de revenda da mercadoria fica integralmente postergado para o respectivo período de apuração em que ocorre a saída. Neste caso, o prejuízo sofrido pelo Estado seria exclusivamente de natureza temporal, uma vez que o erário não pôde contar antecipadamente com o valor gerado na operação subsequente (revenda).

Dessa forma, não se pode afirmar que houve lesão ao erário se o contribuinte escriturou regularmente todos os documentos fiscais, e isto foi atestado pelo próprio Auditor ao deixar de lançar débito de ICMS.

Entende que o auto de infração somente cumpriria a sua finalidade se lavrado antes do autolançamento realizado pelo contribuinte no contexto da apuração normal do ICMS. No caso concreto, o lançamento de ofício foi efetuado no dia 05/12/2017 e tem como referência o imposto apurado nos exercícios de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, deixando claro que a antecipação parcial foi absorvida na apuração normal do tributo.

A aplicação de multa isolada decorrente de um ilícito tributário que já foi devidamente regularizado afigura-se teratológica, sim, a partir do momento em que a situação tributária foi regularizada, antes da ação fiscal, fica evidente a impossibilidade de aplicação de multa, ainda mais quando se trata de multa em percentual bastante elevado. Discorda do fundamento legal utilizado (art.42 da Lei nº 7.014/96, inciso II, “d”). Descreve as demais condutas do mesmo dispositivo.

Questiona a este Conselho de Fazenda, se a posterior regularização de qualquer uma das condutas previstas que autorizam a imposição de multa, por exemplo, no caso de registro de uma operação tributada como não tributada, cujo erro foi percebido pelo contribuinte seis meses após a ocorrência e procedido ao devido acertamento, caberia imposição de multa, este auto de infração seria julgado procedente pelos Ilustres Conselheiros?

E se fosse erro na indicação da alíquota, posteriormente corrigido e regularizado?

E se fosse imposto não retido no prazo devido, mas retido antes de qualquer ação fiscal?

E se fosse falta de recolhimento no prazo em razão de desencontro entre o valor recolhido e o escriturado, que tivesse sido percebido e recolhido posteriormente?

Ressalta que trata de um mesmo dispositivo legal, com condutas assemelhadas, não se pode aceitar que no caso do ICMS devido por antecipação tributária, que - embora não tenha sido recolhido no prazo - foi plenamente regularizado em face da regular escrituração para serem submetidos à tributação. Diz que é injusto e ilegal, não se pode conceber tratamento diferenciado em situações semelhantes. Não se tem notícia de nenhuma imposição de multa com base nas alíneas “a”, “b”, “c”, “e” e “f”, nos casos em que a regularização já tenha se efetivado.

Defende que é caso que atrai a aplicação do art. 112, CTN; pede a declaração de improcedência da infração.

Com relação à infração 8, a “*entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal*”, com fundamento legal no art. 42, inciso XI da Lei nº 7.014/96, alega que o dispositivo legal acima transcrito foi revogado pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, com efeitos a partir de 22/12/17.

Dessa forma, a conduta prevista na redação original não pode mais servir de fundamento à imposição de multa, pois, em respeito ao Princípio da Retroatividade Benigna prevista no art. 106 do nosso Código Tributário Nacional -, não pode alcançar atos ainda não definitivamente julgados. Inquestionável a improcedência deste item da autuação, uma vez que não seria possível a manutenção de multa que tem como fundamento conduta que deixou de ser considerada ilegal em face da revogação do dispositivo legal que trazia tal previsão.

Discorrem sobre as condutas previstas no art. 42 da Lei do ICMS, vigência, interpretação das normas, alteração procedida pelo Decreto nº 13.316/16, deduzindo que não se pode impor multa, sob a alegação de que ocorreu falta de registro de entradas de mercadorias não tributáveis, buscando fundamentação em dispositivo que cuida, exclusivamente, de falta de registro de mercadorias tributadas.

Cita em favor da sua tese o Acórdão JJF nº 0291-05/9; o REsp 750.588/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA STF, julgado em 13/12/2005, DJ de 13/2/2006), concluindo que o dispositivo de lei revogado não pode servir de fundamento para alcançar eventos passados, ainda que tal dispositivo estivesse em vigor à época da ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária.

Alega que, no caso, a aplicação da multa se deu com fundamento em dispositivo legal já revogado, e ainda que se tentasse argumentar que houve erro na indicação do dispositivo de lei, é de se observar que a redação que mais se aproximaria da infração imputada ao defendente teve início de vigência em data posterior a suposta ocorrência do fato gerador. E a ausência de elementos suficientes à segura determinação da infração atrai a incidência do quanto está previsto na alínea “a”, inciso IV do art. 18 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF. Pede a nulidade deste item.

Para a infração 10, a entrega de arquivos magnéticos com dados divergentes, alega que se trata de obrigação acessória prevista no art. 259 e 261, § 4º, do Decreto nº 13.780/12 e o dispositivo legal em que se sustenta a exigência tributária define prazo para entrega no caso de intimação, fixado em “cinco dias úteis contados da data do recebimento da intimação” e, caso haja inconsistências, nova intimação - concedendo prazo de trinta dias - deverá ser lavrada para que o contribuinte corrija o arquivo divergente.

Resume que: 1) o prazo para entrega do arquivo magnético deve ser de cinco dias mediante intimação do contribuinte; 2) detectando-se incorreções o prazo para correção é de trinta dias após intimação do contribuinte; 3) decorrido trinta dias sem que o contribuinte apresente os arquivos corrigidos ainda existe a possibilidade de concessão de novo prazo por mais trinta dias, mediante despacho fundamentado do Inspetor Fazendário.

Alega que a entrega com dados divergentes, por si só, não atrai a incidência da multa prevista na Lei, para que tal ocorra seria necessário, ao menos, uma intimação concedendo prazo de trinta dias, e que esta não fosse atendida. Afirma que nenhuma intimação foi feita para que procedesse à correção do arquivo inconsistente.

Cita em favor do seu entendimento o Acórdão CJF Nº 0120-11/07; o PAF 206.948.0003/08-2.

Aduz que, no caso presente, não houve nenhuma intimação, muito menos entrega de listagens diagnóstico. Pede que a autuação seja julgada nula.

O autuante presta a informação fiscal (fls. 464/474 - volume III). Explica que foram impugnados os itens 2, 3, 6, 7, 8 e 10 e reconhecidas as infrações 1, 4, 5 e 9, tendo apresentado denúncia

espontânea e formulado pedido de parcelamento, sem deferimento, até a presente data.

Informa que o autuado comercializou, no período fiscalizado, um bom volume de mercadorias tributadas, não tendo recolhido “um centavo”, a título de antecipação parcial nas aquisições interestaduais nem o imposto normal pelas saídas; incabível o argumento da defesa que atendeu à legislação.

Explica que o levantamento de estoque contém todos os elementos exigidos pela legislação. A alegação defensiva de que o Livro de Registro de Inventário apresenta “estoque zero” em todos os exercícios, encontra-se demonstrado apenas através de um “print de tela”, feita da tela “escrituração” e não da tela “relatórios”. Informa que os valores de estoque inicial e final dos exercícios, constantes dos demonstrativos específicos de cada exercício, foram colhidos dos arquivos SPED enviados pela própria autuada e entregues à fiscalização via “pacote de auditoria”, cujas cópias encontram-se no PAF e novamente anexadas.

Para o exercício de 2012, a autuada não apresentou o livro Registro de Inventário, razão pela qual os valores de estoque estão realmente zerados.

Quanto ao exercício de 2013, a autuada não apresentou o livro Registro de Inventário, mas o arquivo SPED de fevereiro/2014 apresenta os valores de estoque final em 31/12/2013, o que equivale também, por óbvio, ao valor do estoque inicial do exercício seguinte (2014).

A partir de 2014, a autuada esteve obrigada a apresentar o SPED e o arquivo SPED de fevereiro/2015 apresenta os valores de estoque final em 31/12/2014, o que equivale também, por óbvio, ao valor do estoque inicial do exercício seguinte (2015).

Quanto aos exercícios de 2015 e 2016, os respectivos arquivos SPED estão zerados quanto ao inventário, razão pela qual, nos demonstrativo, os valores de estoque inicial e final estão zerados.

Quanto ao exercício de 2016, o arquivo SPED está zerado quanto ao inventário, razão pela qual, no demonstrativo, os valores de estoque inicial e final estão zerados.

Quanto ao coco seco, diz que o seu demonstrativo não consta o preço de R\$1,00 para a caixa do produto. Mas, 2.207 caixas ao preço médio de R\$78,75 que correspondente ao total de R\$173.874,83.

Os estoques com saldo positivo constam no demonstrativo fiscal, segundo o SPED entregue pelo contribuinte.

Confirma que o estoque final de ALHO em 2013 era de 21.972 caixas.

Quanto ao questionamento se as omissões encontradas seriam factíveis ou não, possíveis ou não operacionalmente, diz que a fiscalização não tem como responder. O seu dever é retratar os números encontrados com lisura, mas, sem adentrar na intenção da autuada, se apenas errou ou se agiu de má-fé.

Aduz que o autuado não anexou as notas fiscais 20.279, 23.858 e 21.043, que disse apresentar erros. Explica que consultando os arquivos SPED, constatou que os valores lançados nos demonstrativos coincidem com os valores constantes dos arquivos SPED. Acusa que o autuado não procedeu à conversão de unidades, já que todas as suas entradas são lançadas em caixas.

Segue a extração efetuada do sistema SIAF, das notas fiscais indicadas:

NOTA FISCAL 20.279

LtnhaPai	Arquwo	Esp	Dfe	>r	CodMod	NumDoc	ChvNfe	CodPart	CNPJ
608	1405	NF	14/05/2014 00 00			20279	'0'	6675	54178100/963-
UF	Numlfem	Codfitem	NCM	DesclItem	Quant	Unid	Untdlnv	FatConv	QuarrtConv
GO		'8'	'07032090'	ALHO GARLIC N* 06 10	3930				3930
IndMov	CST	CFOP	InfCompbmNf	VlItem	VIDes	VILiqlte	Vlunità	VIBcIcm	Altqlcms
0	'040'	2102		23330,44	'	23330,4	5,94	0	0
MI®®..	Unha.	VJPmc	.....yuer .....	DivNfeCIQG	RegGrig	. V»» ..	-,A0° ..	«ÊÉftsu.	
0	609	0	0	0	C170	5	2014	0	0

NOTA FISCAL 23.858

LtnhaPai	Arquivo	Esp	r	Ser	CodMod	NumDoc	ChvNf	CodPart	CNPJ
ünhaPai									

428	1409	NF	08/09/2014 00:00			23858	■0'	6675	54.178.100/963-
428	1409	NF	08/09/201400:00	1		23858	■0*	6675	54.178.100/963-
UF	NumItem	CodItem	NCM	DescrItem	Quant	Unid	Umdln	FatConv	QuanConv
	'v	'07032090'	ALHO GARLIC N@.06	4000			í	4000	
GO	2	'8'	'07032090'	ALHO GARLIC N°.0610	1000			1000	
Mia	ü»®		mÉmmssmm	MM			Sliférs	Atiqlcems	
0	'040*	2102		16376,8	0	16376,8	4,09	0	0
0	'040'	2102		5424,8	0	5424,8	5,42	0	0
IMÉI		ilffi®	&IÉI&ÉI8SE	Mi			IfISIS		
0	429	0	0	0	C170	9	2014	0	0
0	430	0	0	0	C170	9	2014	0	0

NOTA FISCAL 21.043									
Mü					mm®			:tw	
814	1409	NF	17/09/2014 00:00	1	21043	■0'	6675	54.178.100/963-	
814	1409	NF	17/09/201400:00	1	21043	■0'	6675	54.178.100/963-	
«IlfafêSí	IM.tü	fféIMI	mmmmmm	IMIÜÍW	8ÜÜÜI	:iS£Wiffi	HMmé		
GO		•8'	'070320917	ALHO GARLIC N*:06 10	5000	1		1	5000
GO	2	'8'	'07032090'	ALHO GARLIC	1500	1		1	1500
mmm	mmm	ü®i»i	VlItem	mm			MÉRÉM	msm	
0	'040'	2102		22006	0	22006	44	0	f)
0	■040'	2102		8137,2	0	8137,2	5,42	0	0
Vlclms	Unha	VlPmc	Vlpi	DfvNfeCIOO	RegOng	v»	Ano	FlHDi	FdPers
0	815	0	0	0	C170	9	2014	0	0
0	816	0	0	0	C170	9	2014	0	0

Diz que os demonstrativos refletem fielmente os valores constam do documento fiscal, conforme escrituração feita pela própria autuada, que não comprovou o equívoco.

Todo o levantamento foi baseado em CAIXAS, conforme predominância encontrada na própria escrituração da autuada. Além disso, para os produtos em que havia alguma dúvida por parte da fiscalização, a contabilidade foi contatada, tendo encaminhado um e-mail indicando a unidade utilizada. E como pode ser constatado nos demonstrativos, procedeu-se à conversão de todas as operações feitas em quilos, por exemplo, para caixas.

Aduz que também não prospera o argumento quanto à grande diversidade de tipos de alho. A empresa apenas comercializou alho tipo 4 e alho tipo 6, tanto nas entradas quanto nas saídas. Explica que nas entradas, de um total de 529 operações, todas elas foram com alho do tipo 6. Nas saídas, de um total de 3.990 operações, apenas 2 foram de alho tipo 4, totalizando 4 caixas, de um universo de 61.750 caixas. Portanto, na prática, não faria nenhuma diferença unificar ou separar os tipos de alho no levantamento, sem impacto inclusive no preço médio, dado a proximidade de valor de comercialização. Conclui que os 2 tipos de alho comercializados pela autuada, equivalem a 99,99% das operações.

Conforme determina a legislação baiana, o preço médio de todos os produtos, tanto nas entradas quanto nas saídas, foi calculado com base nas operações do último mês do exercício.

Conclui que as irregularidades apontadas nas razões não existem.

Quanto a infração 3, diz que se encontra pacificado no CONSEF o entendimento de que cada venda (ou conjunto delas) efetuada deve corresponder a uma venda (ou conjunto delas) informada por administradora de cartão de crédito. A coincidência é imposição da legislação tributária, que ainda exige que o contribuinte declare a natureza de pagamento da operação, nos cupons fiscais. Conduta descrita na Lei nº 7.014/96.

Explica que considerou todas as todas as saídas, independentemente de constar ou não menção a operação com cartão de crédito. No confronto com os valores informados pelas administradoras. Assim, ainda que determinada venda tenha sido paga com cheque, mas desde que haja coincidência de valor e data, a autuada foi beneficiada.

Observa que os arquivos SPED encontram-se zerados no campo relativo a operações com cartão de crédito. Diz que o total R\$13.513.824,41, informado na defesa para o exercício de 2015, não consta do campo próprio. Não foi demonstrou erro no levantamento.

Quanto à multa pela falta de recolhimento do imposto relativo à antecipação parcial, diz que não faz sentido os argumentos defensivos.

Aduz que do livro Registro de Apuração e dos arquivos SPED, percebe-se que o autuado não se debitou, não recolheu nada do ICMS NORMAL ou antecipação parcial.

Explica que a fiscalização não atestou nenhuma regularidade ao não cobrar o ICMS normal. Acontece que, com o levantamento de estoque, pela omissão de saídas, entendeu que implicaria em cobrança em duplicidade. Mas nada impede que o CONSEF determine que esta fiscalização, em sede de revisão, proceda à cobrança do ICMS Normal, caso entenda que deveria ter sido feita neste PAF, além do levantamento de estoque.

Ressalta que desconhece eventual lançamento de ofício em 05/12/2017, já que a autuada não anexou qualquer documento nesse sentido. Além disso, a autuada já estava sob ação fiscal, como se verifica nas Intimações anexadas ao PAF, desde 16/11/2017, o que afasta qualquer eventual e suposto lançamento espontâneo.

Com relação a infração 8, informa que a suposta revogação indicada pela autuada teria ocorrido em data posterior à ciência do PAF.

Concorda que não pode retroagir em prejuízo do contribuinte, muito menos em seu favor. Não se cuida aqui de retroação da lei. A lei foi aplicada ao fato gerador enquanto válida e não se pode tergiversar quanto a isso.

Diz que a acusação contida na autuação se refere a falta de registro de entrada de mercadoria não tributável. E a fundamentação está em dispositivo que cuida de falta de registro de mercadorias não tributadas.

No que tange ao item 10, assevera que a infração se perfaz com a entrega de arquivos magnéticos com dados divergentes em relação à escrita do contribuinte.

Eventual intimação para regularização não pode ter o condão de afastar a imposição legal. Pugna pela procedência do Auto de Infração.

Consta nos autos, fls. 498/502, extrato de parcelamento parcial do débito referente às infrações reconhecidas.

## VOTO

O Auto de Infração em análise foi lavrado para exigir crédito tributário em decorrência das dez infrações, sendo que o autuado em sua defesa reconhece como procedente às infrações 1, 4, 5 e 9. Portanto, para tais itens não há lide, sendo, pois, os lançamentos subsistentes.

Dessa forma, foram impugnadas as demais infrações 2, 3, 6, 7, 8 e 10, que serão apreciados nas linhas seguintes.

A infração 2 trata da falta de recolhimento de ICMS referente a omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis, tendo sido a irregularidade apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2012/2016.

Foram acostados aos autos os demonstrativos sintéticos (fls.30/40).

Na defesa, o autuado argumenta, numa síntese, que o procedimento adotado pela fiscalização compromete a integralidade do levantamento quantitativo de estoques, em razão da existência de erros na elaboração dos demonstrativos; na fixação do preço médio das mercadorias; na transposição de dados das notas fiscais para os demonstrativos; no lançamento com equívocos dos estoques inicial e final.

Cita exemplos de equívocos que entende presentes na Auditoria dos estoques, acostando aos autos respectivos demonstrativos e documentos.

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. No caso em apreço, foram tomadas como referência as informações contidas nas notas fiscais eletrônicas, nos arquivos eletrônicos fornecidos à SEFAZ pelo próprio sujeito passivo no cumprimento das normas contidas no Convênio ICMS 143/2006 e Ajuste SINIEF 02/2009, que trata da Escrituração Fiscal Digital - EFD, que devem, necessariamente, refletir a realidade do movimento comercial do contribuinte.

Diante do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, cujos dados foram extraídos da escrita fiscal e eletrônica do próprio contribuinte, além de ter o Fisco colocado à sua disposição todos os demonstrativos que embasaram a exigência, é dever do sujeito passivo objetivar sua impugnação com elementos de provas que tangenciem os números apontados pela fiscalização.

Dessa forma, reclama o autuado que o seu livro Registro de Inventário apresenta “*estoque zero*” em todos os exercícios, diversamente do que constatou o autuante, que apontou estoques iniciais e finais de origem desconhecida. Diz ainda que, em 2015, adquiriu mercadorias, no valor de R\$3.608.498,70 e, após a auditoria de estoque, concluiu a auditoria venda de parte das mercadorias sem documento fiscal que importaram em R\$12.592.902,47.

Informa o Auditor Fiscal que o livro Registro de Inventário com “*estoque zero*” se encontra demonstrado apenas através de um “*print de tela*”, feita da tela “*escrituração*”. Diz que os valores apurados foram colhidos dos arquivos SPED enviados pelo próprio autuado e entregues à fiscalização.

Examinando as peças que instruem a exigência, verifico que o Auditor Fiscal selecionou os itens tributáveis para fazer parte do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, tais como alho, ameixas com e sem caroço, amendoim, azeitona com e sem caroço, bacalhau 16/20, bacalhau desfiado polaca 2x5, castanha, cocada recheada, coco seco, corante, cravo, damasco seco, frutas cristalizadas, nozes, pistache, uvas passas, etc.

Para o exercício 2012, apesar de exaustivamente intimado (fls. 21/25), o autuado não apresentou o Livro de Inventário, justificando os valores dos estoques “*zerados*”, considerados no levantamento fiscal. Estando obrigado a entregar a Escrituração Fiscal Digital – SPED/EFD, a partir de 01.01.2014, o arquivo apresentado em fevereiro/2014 já apresentou estoque final de 2013, e o estoque inicial de 2014. E os saldos dos estoques foram tomados a partir dos arquivos SPED. Quando tais arquivos estiveram zerados, assim também foram mantidos na Auditoria de Estoques, a exemplo dos exercícios 2015 e 2016.

Com relação às diferenças apuradas em relação à mercadoria *alho*, para a alegação do autuado quanto às quantidades dos estoques, além das considerações feitas acima, observe-se os fatos a seguir:

O estoque inicial do *alho*, em 2015, 67.758 caixas, questionado pelo autuado, que teria acrescido a omissão apurada pela fiscalização, foi extraído da sua Escrituração Fiscal Digital – EFD, e lançado em contrapartida ao estoque final de dezembro de 2014. Não foram utilizadas as informações “*zeradas*” do livro Registro de Inventário, porquanto o autuado estava obrigado na entrega da EFD, a partir de 01 de janeiro de 2014.

Havendo provas, de fato, da existência de estoques diversos daqueles consignados na auditoria das mercadorias, deveria o autuado manejá-la sua defesa com respectivos documentos de provas. As cópias dos registros de fls. 453/456 não são hábeis para tal.

Os preços descritos nas notas fiscais exemplificadas pelo autuado (fls. 457/463) também não refletem as espécies e preços diferenciados de *alho* consignados na auditoria de estoque; fazem referência às operações de aquisição da mercadoria e não às operações de saída praticadas.

A unidade de medida “caixa” foi utilizada no levantamento porque era a forma constante nas notas fiscais de aquisição e a que predominava na escrituração do autuado, de acordo com o estabelecido na legislação. Foram efetuadas as diversas equivalências, quando das saídas descrita das notas fiscais informavam que se tratava da unidade em “*quilo*”. Indicou o preposto do Fisco que quando houve alguma dúvida a contabilidade foi contatada, tendo encaminhado um e-mail indicando a unidade utilizada.

Não existe a grande diversidade de tipos de alho, conforme o argumento defensivo, de forma a influenciar a formação do preço médio e base de cálculo do imposto exigido. Os valores calculados com equívocos foram ajustados, na forma da legislação.

A Portaria nº 445/98, que dispõe sobre os procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, indica no seu art. 5º, que verificada omissão de saídas de mercadorias, a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em ***função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada***, no período fiscalizado (grifo nosso).

O demonstrativo de preço médio que dá suporte a exigência foi construído conforme manda a legislação baiana, com base nas operações do último mês de comercialização do produto, no exercício. Em face da existência de alguns equívocos na apuração desse preço médio, e em consequência, na formação da base de cálculo da exigência, o relatório fiscal foi alterado, de forma a retratar o exato valor da omissão de saída verificada.

Quanto ao produto “*coco seco*”, feita também a conversão para a unidade de medida “caixa”, os ajustes procedidos no cálculo do preço médio, foi apurado efetivamente o valor de R\$83,00 por caixa e não R\$61,21, conforme alegou o autuado. Melhor sorte não tem o autuado acerca da mercadoria *amendoim*, igualmente questionada, uma vez que o levantamento fiscal foi procedido conforme as normas que regem a auditoria de estoques por espécie de mercadorias. Novamente, feitos os ajustes na apuração do preço médio, o relatório fiscal foi alterado, de forma a retratar o valor da omissão de saída.

Portanto, em se tratando da apuração de diferenças que implicam omissão de receitas tributáveis, em obediência à legislação do ICMS do Estado da Bahia, conforme orientações contidas na Portaria nº 445/98, no princípio da legalidade (§ 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96) e demais princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, as provas, ajustes e adequações manejados pelo autuado, no controle de seus estoques, devem ser devidamente motivados, objetivados, no sentido de esclarecer a fiel movimentação, entrada e saída das mercadorias, alvo da autuação.

O autuado não logrou provar o acerto das suas razões, restando caracterizado o levantamento fiscal, nos valores a seguir descritos:

Exercício 2012 – R\$44.040,01  
Exercício 2013 – R\$67.197,41  
Exercício 2014 – R\$104.218,31  
Exercício 2015 – R\$1.740.576,62  
Exercício 2016 – R\$605.501,13

O valor global da omissão de saída originada do levantamento quantitativo de estoque nos exercícios fechados acima anunciados totaliza R\$2.561.533,48.

Na infração 3, o lançamento de ofício constituiu o crédito tributário, uma vez que a fiscalização do Estado da Bahia apurou que o sujeito passivo incidiu na presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, considerando que o autuado ofereceu à tributação valores menores que os informados pelas instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito e/ou débito, por meio de documentos fiscais que comprovem as vendas com pagamento na modalidade em cartão de crédito ou de débito.

O Auditor Fiscal acostou aos autos, os demonstrativos alusivos a exigência (fls. 43/53).

Em sua defesa, o contribuinte argumenta o conflito entre a descrição da sua conduta considerada infracional e o texto da Lei nº 7.014/96 (artigo 4º, § 4º, inciso VI, alínea “f”).

Alega que, enquanto a infração foi descrita como “*Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito.*”, o fundamento legal tipifica “*os valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por: 1 - instituições financeiras; 2 - administradoras de cartões de crédito ou débito*”.

Completa que o preposto fiscal o autuou por entender que as suas vendas com cartão de crédito e débito são menores que aquelas fornecidas pelas administradoras, quando o texto legal não lhe autoriza a tanto, porquanto cuida de valores da totalidade das operações declaradas. Diz que a exigência deve respeitar o princípio da tipicidade fechada.

Exemplifica que, no exercício de 2015, a instituição dos cartões informou operações de vendas no valor de R\$664.946,87, enquanto a sua escrituração eletrônica importou um volume de vendas na ordem de R\$13.513.824,41.

É cediça que o cartão de crédito (débito), é uma forma de pagamento eletrônico muito utilizado no mercado, caracterizado como um serviço de intermediação que permite ao consumidor, pessoa física ou jurídica, adquirir bens e serviços em estabelecimentos comerciais previamente credenciados pelo prestador do serviço de intermediação, chamado genericamente de “*administradora de cartão de crédito*”.

A utilização maciça do cartão de crédito e débito como forma de pagamento eletrônico, nas compras no mercado varejista e mesmo atacadista (como no caso em concreto), além de permitir o parcelamento das compras sem maiores burocracia para o cliente, a seu tempo, o comerciante vê no cartão de crédito uma forma de alavancar suas vendas e até mesmo com vantagem econômica, pois a venda a prazo atrai a clientela sem gerar custos com a montagem de uma estrutura de crédito para aprovação e consultas diversas, além de quase anular o risco da inadimplência.

Por outro lado, os eventos de receitas, as vendas com cartão de crédito devem ser registradas na contabilidade, nos controles internos, na escrita fiscal, de forma que o estabelecimento que efetuar vendas mediante cartão de crédito e de débito deverá observar todas as nuances dessas operações e requer alguns procedimentos e cuidados especiais.

No Estado da Bahia, é a própria lei do ICMS do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96, art. 35-A) que determina que as administradoras de cartão de crédito ou de débito deverão informar ao fisco estadual o valor referente a cada operação ou prestação efetuada por contribuintes do imposto através de seus sistemas de crédito, débito ou similares, dispositivo acrescentado pela Lei nº 9.837, de 19/12/05, DOE de 20/12/05, efeitos a partir de 01/01/06.

A infração apontada encontra amparo nas disposições contidas no art. 4º, §4º, VI, “b” da Lei nº 7.014/96, a seguir descrito:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

...  
§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

...  
VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:

- a) instituições financeiras;*
- b) administradoras de cartões de crédito ou débito;*

Em se tratando de exigência de imposto por presunção legal, o dispositivo que a autoriza

pressupõe que, a diferença apurada pelo fisco não esteja comprovada e, em sendo uma presunção relativa, assim identificada por admitir prova em contrário, cabe ao contribuinte trazer aos autos, as provas de que os fatos não ocorreram conforme é o entendimento fiscal e a materialidade que afirme a presunção.

No caso em tela, a declaração de vendas em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, consideradas as saídas ocorridas através de ECF e com a emissão de notas fiscais eletrônicas, indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.

Em processo desta natureza faz-se necessário o fornecimento ao contribuinte do “*Relatório de Informações TEF – Diário*”, com especificação das vendas diárias, por operação, dos meses objeto do levantamento fiscal, feitas através de cartões de crédito e débito, relativamente a cada instituição ou administração de cartão, separadamente, de modo que lhe oportunize efetuar o cotejo entre os valores registrados na sua escrita fiscal, em equipamentos emissor de cupom fiscal - ECF, nas notas fiscais, com as operações informadas pelas administradoras de cartões de crédito/débito.

Nesse sentido, não tem razão o autuado na sua argumentação. Os valores declarados pelo autuado que servem ao confronto válido com os valores apontados pelas administradoras dos cartões, de certo, que são as receitas declaradas, cujo recebimento pelo autuado tenha ocorrido através de cartões de crédito e de débito. Dessa forma, não se pode acatar a assertiva da defesa de que os valores mensais de notas fiscais emitidas (receitas declaradas) superam em muito os valores apontados pela fiscalização.

Para efeitos da exigência do ICMS, o cruzamento das informações enviadas pelas operadoras de cartão com as que os contribuintes declararam mensalmente à Secretaria da Fazenda do Estado, somente faz sentido, quando feito em face às operações de vendas do contribuinte, cujo recebimento do respectivo valor tenha ocorrido na modalidade de cartões de crédito ou débito. Em se tratando de um contribuinte do ramo atacadista, não obrigado a emitir cupom fiscal, mas, nota fiscal eletrônica, o confronto foi feito, acertadamente, considerando apenas a coincidência entre valores e data, independente da consignação de que aquela operação fora recebida ou não através dos cartões.

A infração resta caracterizada, no valor de R\$31.498,41.

No entanto, em se tratando de uma omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada por presunção, entendo que o respectivo valor, sendo da mesma natureza fiscal, deve ser compensado com a omissão detectada, no mesmo exercício, na infração 2, relativa ao levantamento quantitativo de estoques, nos mesmos períodos.

Dessa forma, a infração 3 resta absolvida pelos valores apurados na infração 2.

A sexta e sétima infração trata da aplicação da multa de 60% sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial (art. 12-A da Lei nº 7.014/96), estando às operações registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos valores de R\$1.240.120,22 e R\$43.818,17.

Os demonstrativos sintéticos que instruem a segunda exigência foram elaborados pelo Auditor fiscal discriminado as operações de aquisição de mercadorias para comercialização, não sujeitas ao regime de substituição tributária, acostados aos autos, fls. 64/46. As operações com pagamento parcial por parte do autuado foram exigidas no item 6. As operações sem qualquer pagamento parcial por parte do autuado foram alinhadas no item 7. O demonstrativo contendo a totalidade das operações encontra-se encartado no demonstrativo eletrônico, acostado também aos autos.

Inverossímil a argumentação do autuado da ausência de lesão ao erário, considerando que escriturou regularmente todos os documentos fiscais, e que o auto de infração somente cumpriria

a sua finalidade, se lavrado antes do lançamento realizado pelo contribuinte, na sua apuração normal do ICMS. No caso concreto, a antecipação parcial teria sido absorvida na apuração normal do tributo.

Questiona igualmente a aplicação de multa isolada, a partir do momento em que a situação tributária foi regularizada, ainda mais em se tratando de multa em percentual tão elevado.

Cabível sublinhar que a exigência em debate implica multa percentual, em relação ao imposto que deixou de ser pago por antecipação parcial, no tempo regulamentar.

Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição (Art. 12-A, da Lei nº 7.014/96).

Consoante o art. 332, § 2º, RICMS BA, o recolhimento do imposto por antecipação dar-se-á até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada da mercadoria no estabelecimento, obedecidos os requisitos ali previstos. Estabelece o art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, a aplicação da multa 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente, por antecipação, inclusive, por antecipação parcial.

Considerando que o contribuinte não recolheu o ICMS antecipação parcial, ou o fez a menor, no momento estabelecido na legislação, mas, o fazendo, em momento posterior, nas saídas tributadas regularmente, atraí a incide da multa de 60% sobre o imposto não recolhido por antecipação parcial, nos termos do art. 42. II, “d” da Lei nº 7.014/96, com redação da Lei nº 10.847, de 27/11/2007.

Dessa forma, considerando que o lançamento de ofício foi constituído regularmente, os dados levantados, as provas e respectivos demonstrativos estão acostados aos autos, evidenciando os valores não recolhidos tempestivamente pelo autuado.

Diante do exposto, resta caracterizada a multa percentual, em relação ao ICMS antecipação parcial, não recolhido tempestivamente, na infração 6 (R\$1.240.120,22) e infração 7 (R\$43.818,17).

Na infração 8 foi aplicada a penalidade por descumprimento de obrigação acessória pela entrada no estabelecimento de mercadorias (não tributáveis) sem o registro na escrita fiscal, nos exercícios de 2012 a 2016. Valor R\$158.393,86.

A alegação conduzida pelo autuado não merece crédito, insculpida no entendimento de que a conduta de “*entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal*”, com fundamento legal no art. 42, inciso XI da Lei nº 7.014/96, fora revogada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, com efeitos a partir de 22/12/17.

Não é verdadeira a afirmação que a conduta em questão deixou de ser considerada ilegal em face da revogação do dispositivo legal que trazia tal previsão, uma vez que, até 21.12.17, estava assentada no inciso XI do artigo 42 da Lei nº 7.014/96. A partir de 22/12/17, com a redação dada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE 22/12/17, com a revogação do inciso XI, a conduta ali tipificada passou a ser consignada no inciso IX, conforme abaixo:

“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

IX - 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;”

Em rigor, o Auditor Fiscal aplicou corretamente a lei no tempo, uma vez que o descumprimento da obrigação acessória ocorreu no período de 2012 a 2016, quando a conduta apenada estaca insculpida exatamente no inciso XI, em plena vigência, da forma abaixo consignada:

“XI - 1% (um por cento) do valor comercial da mercadoria adquirida sem tributação ou com a fase de tributação encerrada, entrada no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal”.

Caracterizado o descumprimento da obrigação acessória, que implicou imposição da multa de

R\$156.393,86.

O item 10 trata novamente do descumprimento de obrigação acessória pela entrega de arquivos magnéticos com dados divergentes, com aplicação de multa no valor de R\$86.430,52.

O autuado alega a nulidade do Auto de Infração, uma vez que não houve intimação para entrega do arquivo magnético; diz que se trata de obrigação acessória prevista no art. 259 e 261, § 4º, do Decreto nº 13.780/12, que define prazo para entrega fixado em “cinco dias úteis contados da data do recebimento da intimação” e, caso haja inconsistências, conceder-se-á novo prazo de trinta dias para correção do arquivo divergente.

Constatou que a fiscalização aplicou multa porque o autuado forneceu arquivos magnéticos enviados via Internet através do programa Validador Sintegra, com omissão de operações.

No caso, o valor da multa limitado a 1% do valor das operações de saídas realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações omitidas.

Trata-se de uma obrigação tributária acessória relacionada ao Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços (SINTEGRA), que consiste num conjunto de procedimentos de apoio adotado simultaneamente pelas Administrações Tributárias das unidades da Federação (Convênio ICMS 57/95). A partir de janeiro de 2014, o contribuinte encontra-se obrigado a apresentar Escrituração Fiscal Digital – EFD.

Sendo o autuado, na época dos fatos, usuário do Sistema Eletrônico de Processamento de dados (SEPD), a fiscalização estadual aplicou multa pela entrega fora do prazo de arquivo magnético. O autuado reclama que o autuante não procedeu na forma preconizada pela legislação.

Da análise das peças processuais e legislação pertinente à matéria, verifico que art. 686, RICMS BA prevê a obrigação dos contribuintes usuários de sistema eletrônico de processamento de dados manterem os arquivos magnéticos, pelo prazo de cinco anos. O art. 708-A aplica-se à obrigação de fazer a entrega mensal dos arquivos magnéticos, nos prazos regulamentares e o art. 708-B se refere à falta de entrega de arquivos magnéticos, quando regularmente intimados.

A partir da vigência do Decreto nº 13.780/12 (RICMS-12), a aludida obrigação encontra assento nos artigos 259 a 261. As multas aplicadas às infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados estão capituladas no inciso XIII-A, art. 42, Lei nº 7.014/96.

Não tem razão o autuado. Observo, no caso em tela, a acusação é que o sujeito passivo forneceu arquivo magnético com omissão das operações, cuja obrigação da entrega já se encontra formalizada no dispositivo legal, sendo desnecessária qualquer outra ação específica, a exemplo da intimação. A penalidade aplicada tipificada da letra “i”, XIII-A, art. 42, da Lei nº 7014/96.

*“i) 5% (cinco por cento) do valor das entradas e saídas de mercadorias, bem como das prestações de serviços tomadas e realizadas, omitidas de arquivos eletrônicos exigidos na legislação tributária, ou neles informadas com dados divergentes dos constantes nos documentos fiscais correspondentes, não podendo ser superior a 1% (um por cento) do valor das operações de saídas e das prestações de serviços realizadas no estabelecimento em cada período, calculando-se a multa sobre o valor das operações ou prestações omitidas ou sobre o valor das divergências, conforme o caso”*

Conforme se depreende do texto legal, a penalidade a ser aplicada corresponde 5% do valor de entradas e saídas omitidas ou informadas com dados divergentes, limitando-se a 1% das operações de saídas, em cada período de apuração.

O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo do débito, nos períodos consignados nos autos (fls. 112/113), identificando os valores omitidos/com divergências, aplicando corretamente penalidade de acordo como o previsto na legislação.

A relação jurídica obrigacional tributária é objeto essencial do direito tributário. As obrigações tributárias acessórias são os deveres instrumentais exigidos pelo sujeito ativo (obrigação de fazer) com o intuito de assegurar o interesse da arrecadação dos tributos e também para facilitar

a atividade de fiscalização no sujeito passivo. A legislação tributária estadual estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária, além do pagamento do imposto, é obrigado ao cumprimento das prestações, positivas ou negativas, estabelecidas na legislação tributária (Lei nº 7.014/96, art. 34).

Caracterizado descumprimento da obrigação acessória, a aplicação da penalidade é medida que se impõe. Multa no valor de R\$86.430,52.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no total de R\$4.147.099,12, para julgar as infrações 3, 6, 7, 8 e 10 procedentes, a infração 2 procedente em parte; sendo que a infração 3 foi absolvida pelo item 2. As infrações 1, 4, 5 e 9 foram reconhecidas pelo autuado, devendo ser homologado os valores já recolhidos. Assim, o montante do Auto de Infração é o seguinte:

INF.	RESULTADO	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO	MULTA
01	RECONHECIDA	45.713,88	45.713,88	60%
02	PROCEDENTE EM PARTE	3.007.314,06	2.561.533,48	100%
03	IMPROCEDENTE	31.498,41	0,00	-----
04	RECONHECIDA	189,50	189,50	60%
05	RECONHECIDA	10.759,50	10.759,50	60%
06	PROCEDENTE	1.240.120,22	1.240.120,22	-----
07	PROCEDENTE	43.818,17	43.818,17	-----
08	PROCEDENTE	158.393,86	158.393,86	-----
09	RECONHECIDA	140,00	140,00	-----
10	PROCEDENTE	86.430,51	86.430,51	-----
<b>TOTAL</b>		<b>4.624.378,11</b>	<b>4.147.099,12</b>	

É o Voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 300449.0011/17-8, lavrado contra **DISTRIBUIDORA DE HORTIFRUTIGRANJEIROS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$2.618.196,36**, acrescido das multas de 60% sobre R\$56.662,88 e 100% sobre R\$2.561.533,48, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias no valor de **R\$244.964,37** e multa percentual no valor de **R\$1.283.938,39**, previstas nos incisos XI, XIII-A, “i”, XVIII, “c”, alterada pelas Leis nºs 10.847/07 e 8.534/02 e II, “d”, §1º, do citado artigo e diploma legal, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos através do parcelamento.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de junho de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR