

**PROCESSO** - A. I. Nº 272466.0001/16-3  
**RECORRENTE** - DOCELAR SUPERMERCADOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0221-01/17  
**ORIGEM** - INFAC GUANAMBI  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 12/07/2019

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0137-12/19**

**EMENTA:** ICMS. OMISSÃO DE SAÍDAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS. Excluídas operações sujeitas ao regime ST, as devoluções, as NFs emitidas para baixa de estoque, as com operações isentas e as remessas por conta e ordem, por se tratar de notas fiscais cuja omissão de registro não desencadeia a presunção apontada pelo Fisco. Infração parcialmente elidida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1ª JJF Nº 0221-01/17, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 28/03/2016, para exigir ICMS no valor histórico de R\$59.136,88, em razão de seis infrações distintas, sendo objeto do presente recurso apenas a infração 02, descrita a seguir.

...  
*INFRAÇÃO 2 - Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas. Valor R\$19.514,71. Multa de 100%.*

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 15/12/2017 (fls. 624 a 639) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO”**

*O presente lançamento de ofício contempla a exigência das infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas seguintes.*

*Preliminarmente, argui o sujeito passivo que a autuação deve ser anulada de pleno direito, apelando aos princípios da razoabilidade, não existindo qualquer proporcionalidade entre as alegações fiscais e os fatos emergentes da sua contabilidade.*

*Diz que houve equívoco do Auditor Fiscal, cujo poder é vinculado, regrado, e seus atos terão que está rigorosamente dentro do que determina a lei; não pode dar a lei interpretação extensiva, em obediência ao princípio da legalidade e da segurança jurídica, consoante preceitua o art. 37, da CF88. Em tais casos, o ato que praticar será nulo.*

*Verifico que o Auto de Infração em tela foi formalmente lavrado em devido processo legal e na forma do artigo 39, do RPAF BA - Regulamento de Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (Decreto 7.629/99) e do art. 142, Código Tributário Nacional - CTN.*

*Não houve no presente processo administrativo fiscal - PAF lesão aos direitos do contribuinte; sobretudo, agressão aos princípios da segurança jurídica, da ampla defesa ou contraditório. Foram elaborados os demonstrativos que dão suporte as exigências, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF, necessárias à sua defesa, que a exerceu amplamente, contraditando com os documentos de que dispunha e da forma que melhor lhe aprovou.*

*Quando houve a necessidade de complementar os documentos que deveriam ser entregues ao contribuinte autuado, além de demais esclarecimentos pertinentes, o órgão julgador, em pauta suplementar, decidiu converter os autos em diligência para a adoção das providências necessárias a elucidação dos fatos controversos (fls. 544/545)*

*Afastadas as alegações preliminares, no mérito, na primeira infração, o contribuinte autuado é acusado de*

omissão de saída de mercadorias tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira e administradora dos cartões, no valor total de R\$19.049,89.

Nas razões, o sujeito passivo argumenta que a infração decorre da suposta omissão de saídas, no período da autuação, presumida em razão dos valores de vendas declarados pelos contribuintes terem sido inferiores aos informados por administradoras de cartão de crédito ou débito. Alega que o fiscal precipitou-se na coleta e análise dos dados, faltando o devido confronto entre os cupons emitidos pela Autuado e os valores creditados. Diz que elaborou DEMONSTRATIVO DE VENDAS COM CARTÃO DE CREDITO, concluindo que todos os créditos em seu favor decorrente de vendas com cartões têm cupom fiscal correspondente.

É a própria lei do ICMS do Estado da Bahia (Lei nº 7.014/96, art. 35-A) a determinar 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.

Nesses termos, a omissão de saídas de mercadorias, detectada por meio de levantamento das vendas com pagamento em cartão de crédito/débito, em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, conforme previsto no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.542/02, tem suporte nos demonstrativos acostados nos autos.

O Auditor Fiscal, responsável pela ação fiscal elaborou minucioso demonstrativo resumindo os valores do ICMS apurados mês a mês, calculou os índices de proporcionalidade para as operações tributadas, previstos na Instrução Normativa 56/2007; além de alinhar todos os valores constantes no Relatório TEF, que discrimina cada operação do autuado, cujo pagamento fora feito através dos cartões de crédito ou débito, informação fornecida por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, totalizando R\$19.049,89 (fls. 11/25).

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;

Examinando os autos do processo, verifico que o levantamento realizado pelo Auditor Fiscal, de acordo com os demonstrativos acima mencionados, nos períodos constantes na peça inicial dos autos em debate, comparou os valores fornecidos pela instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito com as saídas declaradas pelo contribuinte como vendas realizadas com cartão de crédito e/ou débito, presumindo a omissão de saída de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido, em função de ter feito o registro de vendas em valor inferior ao informado por instituição financeira e/ou administradora de cartão de crédito e de débito, conforme previsão do art. 4º, § 4º da Lei 7.014/96, a qual considera ocorrido o fato gerador do ICMS, entre outras, a hipótese em questão, autorizando a presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

A alegação defensiva de elaborou DEMONSTRATIVO DE VENDAS COM CARTÃO DE CREDITO, concluindo que todos os créditos em seu favor decorrente de vendas com cartão de crédito têm cupom fiscal correspondente, não resta comprovada, uma vez que o seu relatório de fls. 141/240, apesar de discriminá-lo, tipo de cartão, autorização, cupom, ECF, não cuidou de juntar provas validando tal demonstrativo, e sequer fez a correspondência entre os valores descritos nos TEF diário e os valores trazidos no seu relatório. Foram descritos apenas as operações do contribuinte com a emissão de cupom fiscal e respectivo cartão de crédito, mas, sem qualquer vinculação com os valores informados pelas instituições financeiras e administradoras dos cartões.

A diligência fiscal foi designada com o objetivo de oportunizar ao autuado trazer ao PAF provas que existam em favor das suas assertivas de que emitiu o documento fiscal para todas as vendas com cartões de crédito e débito.

O relatório “TEF x ECF Encontrados” apresentado pelo autuado deveria compatibilizar os valores nele descrito com aqueles informados pelas administradoras dos cartões, além de juntar elementos de provas da fidedignidade do seu levantamento, cópias dos “cupons fiscais”, arquivo da MFD, que identificassem respectivas operações, com forças a elidir a presunção fiscal.

A existência de mais de um cupom relacionados à operação TEF, em função do POS, não respalda o direito do autuado. O contribuinte pode ser autorizado à emissão e impressão de comprovante de pagamento efetuado com cartão de crédito ou de débito por equipamento POS (Point of Sale) ou qualquer outro equipamento não integrado ao ECF, desde que o contribuinte seja usuário de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal – ECF que possua Memória de Fita Detalhe (MFD) e Programa Aplicativo Fiscal (PAF-ECF) que atenda aos requisitos técnicos estabelecidos em Ato COTEPE específico. Caso o contribuinte não atenda aos requisitos para autorização de POS, o mesmo deverá integrar ao ECF o meio de pagamento em cartão de crédito/débito ou similar.

Sabe-se que é direito de toda sociedade empresarial organizar e planejar as suas atividades de modo a obter a melhor eficiência operacional, estratégica, financeira, societária e tributária, sendo mesmo um dever dos administradores, sócios, proceder com a devida diligência na busca de melhores resultados, cumprindo a função social da atividade empresarial (art. 170, I, CF 88).

A lei 6.404/76 dispõe, inclusive, que o administrador deve empregar o cuidado de todo homem probo, na administração dos seus próprios negócios, exercendo as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e a função social da empresa. Dessa forma, é permitido o planejamento fiscal, a elaboração de negócios do contribuinte, na forma que melhor lhe aprovou, assumindo com liberdade o caminho financeiro, econômico, tributário que lhe parecer mais favorável, desde que não haja qualquer oposição à lei ou incidência em ato ilícito.

Portanto, o contribuinte tem direito de adotar condutas que tornem menos onerosa, do ponto de vista fiscal, os negócios que realiza. Esse direito subjetivo, no entanto, tem um limite que é o ordenamento jurídico, de modo que haverá censura jurídica, onde esteja presente comportamento ilícito.

Tampouco a alegação de que os cupons fiscais das vendas com cartão de crédito foram emitidos e escriturados nos livros próprios da contabilidade resta provado pelo autuado. Muito menos aqueles valores informados por administradoras dos cartões, que autorizaram a presunção legal.

Com efeito, como todos os eventos de receitas, as vendas com cartão de crédito devem ser registradas na contabilidade e o estabelecimento que efetuar vendas a prazo mediante cartão de crédito deverá observar a correta contabilização dessas operações (vendas a prazo), pois as empresas administradoras de cartões de crédito somente efetuam o pagamento, em geral, após certo prazo da entrega das autorizações de pagamento do estabelecimento vendedor.

Nesse caso, o estabelecimento vendedor deve abrir conta contábil intitulada “Contas a Receber - Administradora X”, no grupo do “Ativo Circulante (AC)”, para registro do crédito a receber.

Os fatos que autorizaram a presunção legal tiveram a existência comprovada (valores das operações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados pelas administradoras de cartões de crédito ou débito), foram fielmente demonstrados pela fiscalização, ocorrendo, a partir de então, a modificação do ônus probatório, a cargo do contribuinte.

Infração devidamente caracterizada, no valor de R\$19.049,89.

Na infração 02, omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, no valor de R\$19.514,71.

Trata-se de outra presunção legal verificada na falta de registro de Notas Fiscais de entradas, conforme demonstrativos sintético (fl. 23), analítico (fls. 24/25) e integral, na mídia CD (fl. 52).

Alega a defesa que jamais foi feita qualquer aquisição de mercadorias na NOVA BRASÍLIA ATACADISTA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA (CNPJ: 10.189.444/0002-51), situada no Estado de Goiás.

Ressalta que as supostas compras foram realizadas em blocos; as várias notas fiscais emitidas num mesmo dia e no mesmo horário, totalizando 268 documentos, no período janeiro/ março de 2013; nas notas fiscais consta um único transportador (propriedade CLEBER CEZAR DE SOUZA), veículo caminhão marca Volkswagen, ano e modelo 2005/2005, placa Policial de GO/NFW-3847, Renavam 870.580.515, chassi n. 9BWAD52ROSR532696.

Diz ainda que as mercadorias constantes nos mencionados documentos fiscais são diferentes daquelas comercializadas pela Autuada; todas as supostas vendas foram à vista (a empresa autuada usa a política de compras a prazo); não existem provas nos autos que recebeu as mercadorias, visto dos postos fiscais. Não podendo ser responsabilizado pelo ilícito, registrou a ocorrência na Secretaria da Segurança Pública, Coordenação de Polícia de Guanambi.

A infração apontada encontra amparo nas disposições contidas no art. 4º, §4º, IV, 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:

...  
*IV – entradas de mercadorias ou bens não registrados;*

A exigência fiscal referente à Infração 02 tem como base a presunção legal de que a falta de registro de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, ou seja, o sujeito passivo obteve recursos de vendas de mercadorias realizadas anteriormente, sem a emissão de documentação fiscal e, com tais recursos efetuou os pagamentos não registrados.

Constato que as aquisições sem registro arroladas neste item da autuação e objeto das discussões, nesses autos, estão consubstanciadas nas notas fiscais eletrônicas capturadas via SPED, emitidas por “Nova Brasília Atacadista Distribuidora de Alimentos LTDA” (CNPJ: 10.189.444/0002-51).

Os questionamentos aduzidos pelo autuado exigem acolhimento. A dedução fiscal de que existiram “entradas de mercadorias não registradas” não restou comprovada, haja vista as ocorrências já narradas nos autos, com todas as características das fraudes praticadas por falsos remetentes. Sejam a quantidades de notas fiscais emitida num mesmo período, pelo mesmo fornecedor, sem visto de circulação das mercadorias nos documentos, todas as supostas vendas à vista; mesmo transportador e veículo. Ademais, o mencionado fornecedor, no cadastro SINTEGRA do seu Estado de Goiás, consta atualmente, na situação “Suspensão – Não Habilitado”, e não habilitado a operar com NF-e.

Não é fidedigna que a simples obtenção da nota fiscal eletrônica via SPED seja uma prova cabal para todos os fins legais, caracterizando presunção fiscal com a inversão do ônus probatório.

Compete a autoridade administrativa, mesmo diante da presunção legal, apresentar provas do fato, da ocorrência do fato jurídico que provocou a presunção, na forma da lei, o que não ocorreu, no caso em concreto.

O Auditor Fiscal, inicialmente, manteve a infração, argumentando que o registro da “notitia criminis” deveria ser protocolado na DECECAP (art. 89, § 16, RICMS BA); que o autuado deveria verificar as notas fiscais emitidas com destino aos seus estabelecimentos (art. 89, § 17, RICMS BA); que a nota fiscal eletrônica obtida via SPED é uma prova legal com inversão do ônus de prova, além da presunção de legitimidade do ato administrativo.

Após a diligência fiscal, reconsidera os argumentos apresentados pela defesa com relação a Nova Brasília Atacadista Distribuidora de Alimentos LTDA (CNPJ: 10.189.444/0002-51), excluindo-a da exigência, reduzindo o valor da infração para R\$ 14.427,75.

A falta de registro das demais notas fiscais relacionada a entradas das mercadorias, descritas no demonstrativo fiscal não foi impugnada pelo sujeito passivo. Posto isso, excluídas as notas fiscais emitidas por “Nova Brasília Atacadista Distribuidora de Alimentos LTDA” (CNPJ: 10.189.444/0002-51), a infração resta parcialmente caracterizada, no valor de R\$ 14.427,75, conforme demonstrativo de fl. 616.

No item 3, a acusação foi de recolhimento a menor de ICMS em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto, no total de R\$18.592,28.

Nas razões, contesta o autuado, informando que não houve falta de recolhimento do ICMS, mas, apenas falta de informação no SPED, nos campos de ajustes de débito e crédito do ICMS. Diz que tal assertiva pode ser confirmada no confronto da DMA com o livro de Apuração de ICMS. Conclui que não se pode transformar uma obrigação acessória em principal.

Mesmo após a designação da diligência fiscal com o fito de observar a materialidade da exigência, o Auditor Fiscal insiste que a autuação baseou-se no próprio SPED - Fiscal do contribuinte, que seria prova cabal e direta da infração, que a tese do contribuinte não a macula. Diz ainda que a partir da transmissão do SPED, ocorre uma inversão do ônus probatório, que inicialmente pertencia ao Fisco, transfere-se para o Contribuinte.

Trata-se o SPED – Sistema Público de Escrituração Digital de um instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenagem e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresariais. O SPED visa à integração e o compartilhamento de informações de forma modernizar a administração tributária, reduzindo custos e entraves burocráticos.

Instituído pelo Decreto nº 6022, de 22.01.07, o SPED é composto por 4 grandes módulos: a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), o Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), a escrituração Fiscal Digital (EFD) e a Escrituração Contábil Digital (ECD, além dos módulos no âmbito da Receita Federal do Brasil (FCNT e EFD-PIS/COFINS).

Verifico que, de fato, a partir de janeiro de 2013, o contribuinte autuado se encontra obrigado a apresentar Escrituração Fiscal Digital – EFD. O envio mensal da EFD é uma das obrigações tributárias acessórias do

**SPED**

Ainda assim, a ausência dos ajustes de créditos na EFD do contribuinte não poderia significar fato gerador para exigência de ICMS como é a pretensão fiscal. Poderia ser aplicada ao sujeito passivo a penalidade por descumprimento de obrigação acessória. Entre as várias hipóteses que faz incidir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, por certo, que não está incluído o registro com erro da EFD. Equivocada é ainda a dedução fiscal de que a partir da transmissão do SPED, ocorre uma inversão do ônus probatório, que inicialmente pertencia ao Fisco, transferindo-se, a partir de então, para o Contribuinte.

Quem estabelece e define as presunções tributárias é a lei e não o Fisco.

Milita ainda em favor do autuado o fato de, mesmo não tendo escrito corretamente os ajustes de créditos tributários que deram origem a autuação, foram tais ajustes considerados de forma tempestiva na Declaração de Apuração Mensal – DMA (fls. 588/599), desfigurando qualquer possibilidade de exigência da equivocada obrigação principal.

Após a exposição retro alinhada, a exigência nesse item 3 resta descaracterizada.

As infrações 4, 5 e 6 tratam de descumprimento de obrigação acessória. Pela declaração incorreta de dados nas informações econômico-fiscais, DMA - Declaração e Apuração Mensal do ICMS (R\$140,00); pelo fornecimento de arquivos magnéticos fora dos prazos previstos pela legislação (R\$1.380,00); e porque deixou de apresentar Livros Fiscais, quando regularmente intimado (R\$460,00).

O autuado contesta apenas a afirmação fiscal de que reconheceu tacitamente tais infrações, aduzindo que não provocou nenhum dano aos cofres da Fazenda Estadual, pedindo cancelamento ou redução das multas, nos termos do art. 42, §7º da Lei 7.014/96.

Verifico que no item 4, o preposto fiscal elaborou demonstrativo confrontando os registros de dados da escrituração do autuado, declarados na DMA e nos arquivos SINTEGRA, no exercício de 2012 (fl. 46), evidenciando as diferenças encontradas.

No item 5, a relação dos arquivos recepcionados (fls. 48/49) atesta a entrega de arquivo magnético (Convenio 57/95) de novembro de 2012 fora do prazo estabelecido na legislação.

Por fim, no item 6, o autuado foi intimado para a apresentação de livros e documentos fiscais (fl. 51), cujo desatendimento fez incidir a multa por descumprimento de obrigação acessória.

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).

Diante do exposto, fica comprovado que o autuado descumpriu as obrigações acessórias acima descritas, respectivamente nos valores de R\$140,00; R\$1.380,00; R\$460,00, da forma como descrita e fundamentada na inicial dos autos.

Indeferido o pedido para cancelamento ou redução das multas, conforme o §7º do artigo 42 da Lei 7.014/96, porque o comportamento omissivo do contribuinte traz prejuízo aos trabalhos da fiscalização, dificultando o desenvolvimento de roteiros previstos na ordem de Serviço.

Posto isso, sou pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor de R\$35.457,64.”

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 647 a 658, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Quanto à Infração 02, alega que as notas fiscais eletrônicas representadas pelos DANFES de números 000.000.576, 000.000.606, 000.000.247, 000.000.647, 000.003.550, 000.000.662, 000.000.683, 000.000.702, 000.000.744, 000.000.775, 000.715.561, 000.000.307, 000.003.816, 000.040.181, 000.144.439, 000.165.268, 000.000.732, 000.003.352, 000.000.824, 000.000.844, 000.000.841, 000.004.388, 000.000.914, 000.000.935, 000.000.030, 000.000.031, 000.360.177, 000.028.765, 000.348.394, 000.351.181 tratam de mercadorias incluídas no regime de substituição tributária. Entende, desta forma, que o ICMS já foi devidamente recolhido anteriormente pelo fornecedor, com isso, o agente fazendário não poderá cobrar o ICMS novamente, pois isso caracterizará bitributação o que é totalmente proibido por nosso ordenamento jurídico. Afirma que esse entendimento está esposado no RICMS do Estado da Bahia, em especial no artigo 289, cujo texto transcreve.

Ademais, ressalta que essas notas fiscais estão escrituradas nos seus livros contábeis, como livro diário e razão, esclarecendo que tal conferência poderá ser feita de forma eletrônica, pois apresentou seus livros contábeis por meio do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED. Argumenta que, no caso, o agente fiscal poderia apenas atribuir uma penalidade fixa pelo não registro no livro fiscal e não cobrar um ICMS que já foi devidamente recolhido em fase anterior e por substituição e antecipação tributária.

Alega, ainda, que o agente fazendário cometeu mais um erro, qual seja, a nota fiscal eletrônica representada pelo DANFE de número 001.446.216, que está na lista do agente como não escriturada, foi devidamente escriturada no dia 07.02.2013. Explica que tal fato poderá ser conferido no seu arquivo da Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal). Afirma que segue acostada aos autos cópia da mencionada escrituração para fazer prova do alegado. Requer improcedência da pretensão fiscal.

Alega que a nota fiscal eletrônica representada pelo DANFE de número 000.001.574, está na lista do agente como não escriturada, foi devidamente escriturada no dia 15.02.2013. Explica que tal fato poderá ser conferido no seu arquivo da Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal) cuja cópia segue acostada para fazer prova do alegado. Requer improcedência da pretensão fiscal.

Alega que nota fiscal eletrônica representada pelo DANFE de número 000.003.388, que está na lista do agente como não escriturada, foi devidamente escriturada no dia 11.04.2013, podendo, tal fato ser conferido no seu arquivo da Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal), que segue acostada aos autos para fazer prova do alegado. Requer improcedência da pretensão fiscal.

Prossegue, alegando que a nota fiscal eletrônica representada pelo DANFE de número 000.003.991, que está na lista do nobre agente como não escriturada, foi devidamente escriturada no dia 07.06.2013, podendo, tal fato, ser conferido no seu arquivo da Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal) que segue acostado aos autos para fazer prova do alegado.

Afirma que a nota fiscal eletrônica representada pelo DANFE de número 000.001.155, que está na lista do agente, foi devidamente escriturada no dia 28.06.2013, podendo, tal fato, ser conferido no seu arquivo da Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal) que segue acostado aos autos para fazer prova do alegado.

Afirma que nota fiscal eletrônica representada pelo DANFE de número 000.000.668, que está na lista do agente, foi devidamente escriturada no dia 28.06.2013, podendo, tal fato, ser conferido no seu arquivo da Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal), que segue acostado aos autos para fazer prova do alegado.

Já a nota fiscal eletrônica representada pelo DANFE de número 000.000.952, que está na lista do agente, foi devidamente escriturada no dia 08.07.2013, podendo, tal fato, ser conferido no seu arquivo da Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal), que segue acostado aos autos para fazer prova do alegado.

Já a nota fiscal eletrônica representada pelo DANFE de número 000.000.963, que está na lista do agente, foi devidamente escriturada no dia 08.07.2013, podendo, tal fato, ser conferido no seu arquivo da Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal), que segue acostado aos autos para fazer prova do alegado.

Afirma que a nota fiscal eletrônica representada pelo DANFE de número 000.004.088, que está na lista do agente, foi devidamente escriturada no dia 29.03.2013, podendo, tal fato, ser conferido no seu arquivo da Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal) da recorrente, que segue acostado aos autos para fazer prova do alegado.

Afirma que as notas fiscais eletrônicas representadas pelo DANFES de números 000.000.992 e 000.001.001, que estão na lista do agente como não escrituradas, foram devidamente escrituradas no dia 08.07.2013, podendo, tal fato, ser conferido no seu arquivo da Escrituração Fiscal Digital (SPED Fiscal), que seguem acostados aos autos para fazer prova do alegado.

Quanto às notas fiscais eletrônicas representadas pelos DANFES de números 000.000.001,

000.000.002, 000.000.005, 000.000.035, 000.000.103, 000.000.179, 000.000.215, 000.000.222, 000.000.224, 000.000.320, 000.000.406, 000.000.407, 000.000.624, 000.000.461, 000.000.576, 000.000.625, 000.000.667, 000.000.721, 000.000.820, explica que o nobre auditor alega não estarem escrituradas, e que, em função disso, está cobrando o ICMS de entrada de mercadorias sem a devida escrituração no livro fiscal de entrada. Ressalta que todas as notas fiscais citadas foram emitidas pela própria recorrente com natureza da operação “Lançamento Baixa de Estoque Decorrente de Deteriorização” CFOP 5927. Argumenta que resta claro que não encontrarão escrituradas no livro de entrada, pois, se trata de uma operação de saída, com isso, todas as notas fiscais citadas estão devidamente escrituradas no livro de saídas da recorrente, situação que poderá ser facilmente comprovada mediante consulta na Escrituração Fiscal Digital – SPED Fiscal da recorrente. Fica requerida a improcedência da pretensão fiscal.

Quanto à nota fiscal eletrônica representada pelo DANFE de número 000.251.859, listada como não escriturada no livro fiscal de entrada, alega que a referida nota fiscal não foi recebida pela recorrente, pois se trata de uma operação de devolução de vendas CFOP 1202 e 1411, em que a mercadoria não circulou, ou seja, o próprio fornecedor percebendo o erro na emissão da nota fiscal, emitiu uma nota fiscal de devolução de vendas para regularização do seu próprio estoque. Com isso, essa mercadoria não foi recebida pela Recorrente.

Quanto à nota fiscal eletrônica representadas pelos DANFE de número 000.007.223, alega que não se refere a uma compra de ativo ou a uma compra de mercadoria, mas se trata de uma operação de remessa de mercadoria recebida por conta e ordem CFOP 6925, não podendo, desta forma, prosperar a cobrança do ICMS nesse tipo de operação.

Quanto às Notas Fiscais Eletrônicas representadas pelos DANFES de números 000.021.532, 000.058.227, 000.005.078, 000.003.953, 000.000.303, 000.001.020, 000.069.463, 000.000.207, 000.001.349, 000.070.001, 000.070.693, 000.000.560, 000.001.653, 000.001.654, 000.045.409, 000.116.092, 000.212.880, 000.138.644, 000.000.343, 002.588.031, 002.588.050, 002.588.090, 002.627.000, 000.174.115, 000.007.662, 000.292.791, 000.000.381, 001.461.412, 000.001.250, 000.002.858, 000.000.409, 000.001.598, 000.000.432, 000.001.603, 000.000.015, 000.037.925, 000.401.466, 000.008.309, 000.401.817, 000.001.637, 000.909.334, 000.493.792, 000.005.249, 000.000.085, 000.833.974, 000.013.681, 000.013.039, 000.031.382, assegura que estão escrituradas nos livros contábeis da recorrente, como livro diário e razão, podendo, tal conferência, ser feita de forma eletrônica, já que a Recorrente apresentou seus livros contábeis por meio do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED.

Afirma que o agente alega que as Notas Fiscais Eletrônicas de números 000.043.098, 000.042.558, 000.007.933, 000.034.541, 000.034.217 e 000.001.370 não foram escrituradas e com isso imputa a cobrança do ICMS de 17%. Argumenta, contudo, que tal pretensão não poderá persistir, pois, se trata de mercadorias amparada pelo instituto da isenção, em face do que não é possível exigir ICMS.

Quanto às infrações 04, 05 e 06, afirma que reconheceu e fez o recolhimento nos termos da Lei nº 13.803 de 23/11/2017, que dispõe sobre a transação de créditos tributários do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, conforme documentos acostados.

Discorre acerca da revisão de ofício do lançamento tributário, citando legislação e doutrina a respeito. Pede, ainda, que seja observado o princípio da verdade material, citando a doutrina.

Ao final, requer que: a) Seja admitido o presente, recurso por tempestivo; b) Seja dado provimento ao presente recurso que, no mérito, seja julgada improcedente a infração recorrida, por ser da mais lídima Justiça; c) Requer, alternativamente, caso entenda necessário, que se aplique o disposto no art. 41, inciso IX, da Lei nº 7.014/1996; d) Requer, finalmente, a juntada de novos documentos, aditamento da presente, etc.

Nestes termos, pede deferimento.

## VOTO

A despeito de a presente autuação ter por objeto seis infrações distintas, a insurgência recursal se limita à Infração 02, sendo esta a extensão cognitiva da presente decisão.

A Infração 02 descreve a conduta autuada como “*Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas. Valor R\$19.514,71. Multa de 100%.*”. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo deduzido sete argumentos distintos. 1) indica relação de NFs que acobertam operações com mercadorias sujeitas ao regime ST; 2) indica outras NFs, em relação às quais alega ter feito o registro no SPED; 3) Apresenta relação de NFs, emitidas apenas para baixa de estoque. Explica que são NFs que foram lançadas no seu Livro Registro de Saídas; 4) Indica Nota Fiscal nº 251859, emitida por fornecedor que se trata de devolução de mercadorias que não chegaram a circular; 5) Indica Nota Fiscal nº 7223, emitida para remessa por conta e ordem, cuja omissão do registro não levaria à presunção de omissão de saídas; 6) indica relação de notas fiscais em relação às quais promoveu o registro contábil das operações, embora admita não ter feito o registro no livro fiscal; e 7) apresenta relação de NFs que acobertam operações isentas, cuja omissão não conduz à presunção de omissão de saídas.

Pois bem, passo a enfrentar os argumentos recursais, conforme adiante.

Quanto à alegação de que foram autuadas operações com mercadorias sujeitas ao regime ST, o exame das notas fiscais indicadas revela que assiste razão ao Sujeito Passivo, pois se trata, efetivamente, de operações sujeitas ao regime de substituição tributária, em relação às quais não se aplica a presunção de omissão de saídas, conforme art. 10, inciso i, alíneas “a” e “b”, da Portaria nº 445/98, cujos textos reproduzo abaixo

“Art. 10. No caso de omissão de registro de entrada de mercadoria 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 (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:

...  
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 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, “d”).  
...”

Como se depreende da leitura do texto acima, na hipótese de ser apurada omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime ST (o caso dos autos), deve-se cobrar o imposto por solidariedade e aquele relativo à antecipação tributária, mas jamais o ICMS normal, que é o que foi lançado pelo fisco.

As notas fiscais citadas acobertam operações com GLP (Notas Fiscais nºs 576, 606, 647, 662, 683, 702, 824, 841, 844, 914, 935, 030 e 031), com óleo diesel e gasolina (Notas Fiscais nºs 3550, 3816 e 4388), com material de construção civil (Notas Fiscais nºs 247 e 732), envelope de papel ofício (Nota Fiscal nº 744), material elétrico (NF 307), vodka, whisky e vinhos (Notas Fiscais nºs 40781 e 144439), cervejas, água mineral e refrigerantes (Notas Fiscais nºs 360177, 348394 e 351181).

Assim, considerando que a omissão do lançamento de tais documentos não pode levar à presunção de omissão de saídas, excluo do levantamento fiscal os valores relativos a tais documentos.

Quanto à alegação de que registrou os documentos fiscais na sua EFD, o exame das EFDs mensais da empresa revela que assiste razão parcialmente à Recorrente. Houve registro das Notas Fiscais nºs 1446216 (em 07/02/13), 1574 (em 15/02/12), 3388 (em 15/02/13), 952 (em 08/07/13), 963 (em 08/07/13), 992 (em 08/07/13) e 1001 (em 08/07/13). Assim, excluo do levantamento fiscal os valores relativos a tais documentos.

Por outro lado, não houve registro das Notas Fiscais nºs 3991, 1155, 668 e 4088, em face do que denego o pleito recursal neste ponto.

Quanto às NFs relativas a baixa no estoque, o exame dos documentos fiscais citados revela que assiste razão à Recorrente, pois tais documentos fiscais se referem, efetivamente, a Notas Fiscais de Saída, de emissão da própria Recorrente, cuja falta de escrituração não ocorreu, nem redundaria, caso provado, no efeito apontado pelo fisco. Assim, extraio do levantamento fiscal os valores relativos a tais documentos.

Quanto à Nota Fiscal nº 251859, assiste razão à Recorrente, pois se trata de NF de devolução de venda, emitida por fornecedor seu, cancelando a operação anterior, demonstrando que não houve circulação, fato que obsta a cobrança do ICMS por presunção. Retiro, também, do levantamento fiscal, tal documento.

Quanto à Nota Fiscal nº 7223, assiste razão à Recorrente, pois se trata de NF de simples remessa, cuja omissão no registro não conduz à presunção alegada pelo fisco, já que é uma operação sem contrapartida no caixa da empresa. Retiro, igualmente, do levantamento fiscal, tal documento.

Quanto às notas fiscais que a Recorrente alega ter registrado em sua escrita contábil, embora não registradas na escrita fiscal, não há como acolher a alegação recursal, pois se faz necessário que o Sujeito Passivo apresente provas do registro contábil desses documentos, não sendo possível elidir o lançamento com a simples indicação genérica de que promoveu o registro contábil das operações. Mantido o lançamento neste ponto.

Quanto às mercadorias isentas, o exame das notas fiscais indicadas revela assistir razão à Recorrente, pois as operações citadas se referem a aquisições de batata, cebola, ovos, gengibre, laranja, limão, morango e feijão preto, todas isentas nos termos do art. 265, incisos I e II do RICMS/12.

Assim, extraio do levantamento fiscal os valores relativos a tais documentos.

Resta, portanto, parcialmente caracterizada a Infração 02, no montante de R\$2.255,40, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MÊS	OMISSÃO TOTAL	ÍND. PROP. %	BC OMISSÃO	ALÍQUOTA	ICMS A PAGAR
jan/13	R\$ -	23,32	R\$ -	0,17	R\$ -
fev/13	R\$ 17.523,22	23,38	R\$ 4.096,93	0,17	R\$ 696,48
mar/13	R\$ 5.550,00	22,44	R\$ 1.245,42	0,17	R\$ 211,72
abr/13	R\$ 3.951,20	23,09	R\$ 912,33	0,17	R\$ 155,10
mai/13	R\$ 235,00	28,33	R\$ 66,58	0,17	R\$ 11,32
jun/13	R\$ 12.187,85	26,48	R\$ 3.227,34	0,17	R\$ 548,65
jul/13	R\$ 3.790,08	20,23	R\$ 766,73	0,17	R\$ 130,34
ago/13	R\$ 818,89	24,03	R\$ 196,78	0,17	R\$ 33,45
set/13	R\$ 1.034,97	26,78	R\$ 277,16	0,17	R\$ 47,12
out/13	R\$ 650,71	25,23	R\$ 164,17	0,17	R\$ 27,91
nov/13	R\$ 1.993,21	24,71	R\$ 492,52	0,17	R\$ 83,73
dez/13	R\$ 9.037,51	20,15	R\$ 1.821,06	0,17	R\$ 309,58
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 56.772,64</b>	-	<b>R\$ 13.267,03</b>	-	<b>R\$ 2.255,40</b>

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reduzir o valor lançado, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA	MULTA %
1	R\$ 19.049,89	R\$ -	100%
2	R\$ 2.255,40	R\$ -	100%
3	R\$ -	R\$ -	60%
4	R\$ -	R\$ 140,00	-
5	R\$ -	R\$ 1.380,00	-
6	R\$ -	R\$ 460,00	-
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 21.305,29</b>	<b>R\$ 1.980,00</b>	-

Caso o Sujeito Passivo venha a obter novos elementos que possam elidir a presenter autuação, pode acionar a PGE/PROFIS, manejando o controle de legalidade, previsto no art. 113 do RPAF/99.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 272466.0001/16-3, lavrado contra **DOCELAR SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$21.305,29**, acrescido das multas de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$1.980,00**, previstas nos incisos XVIII, “c”, XIII-A, “j” e XX do mesmo artigo e diploma legal, respectivamente, alteradas pelas Leis nº<sup>os</sup> 8.534/02 e 10.847/07, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS