

A. I. N° - 206837.0013/17-4
AUTUADO - SUPERPÃO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
AUTUANTE - RAIMUNDO SANTOS LEAL
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/02/2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0010-05/20

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA BENEFICIADA COM ISENÇÃO. Infração reconhecida. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE IMPOSTO. Infração 2 reconhecida. 2. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO. RECOLHIMENTO A MENOS. DESENCONTRO ENTRE O VALOR ESCRITURADO E O RECOLHIDO. Infração 5 reconhecida. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. Não deduzidos os valores recolhidos a menos pela diferença entre os percentuais de 3% e 4%, previstos na legislação. Refeitos os demonstrativos originais. Reduzido o débito. Infração 6 procedente em parte. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Deduzidos os valores relativos às mercadorias adquiridas que são destinadas a consumo e não comercializáveis. Infração 7 procedente em parte. b) MERCADORIAS ISENTAS. MULTA. Excluídos os valores relativos às mercadorias adquiridas que não são comercializadas. Remanesce a omissão de saídas de mercadorias isentas/não tributáveis. Mantida a multa por descumprimento de obrigação acessória. Infração 8 procedente. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. CUPONS FISCAIS. DIFERENÇA NO CONFRONTO ENTRE OS VALORES INFORMADOS PELA OPERADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO E OS VALORES LANÇADOS NO TEF. Expurgados os valores coincidentes que constam no Relatório TEF das empresas administradoras de cartão de crédito, com os registrados no ECF como recebidos em dinheiro ou cheque, com valores coincidentes no mesmo dia. Reduzido o débito. Infração 9 procedente em parte. 6. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS. MATERIAL DE CONSUMO. Deduzidos os valores relativos às aquisições de mercadorias destinadas a embalagens dos produtos comercializados e de aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, por se tratar de empresa optante do regime de apuração do imposto com redução de base de cálculo, que equipara a 4% da carga tributária [delicatessen], nos termos dos artigos 267, VI e 272, I, “a” do RICMS/2012. Infração procedente em parte. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS. a) MERCADORIA SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIA NÃO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Afastada a

exigência fiscal das infrações 11 e 12, por se tratar de descumprimento de obrigação acessória, em consequência da exigência do imposto na infração 3, exigido por presunção, relativo às mesmas operações. Absorção da multa principal de 100% pelas multas por descumprimento de obrigações acessórias, com aplicação da multa de 1% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infrações 11 e 12 improcedentes. 7. DMA. MULTA. **a) DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS. b) ENTREGA FORA DO PRAZO.** Restou comprovado que os dados contidos na DMA diferem dos registrados na escrituração fiscal (infração 13), e que a entrega da DMA ocorreu fora do prazo (infração 14). Infrações caracterizadas. 5. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. **a) FALTA DE ENTREGA. b) ENTREGA FORA DO PRAZO.** Restou comprovado que os demonstrativos, que dão suporte às infrações 15 e 16, não têm correlação com a descrição das infrações e planilhas demonstrativas. Infrações nulas em razão de não ter sido obedecido o devido processo legal. Não acolhida a nulidade relativa à infração 7. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime quanto à infração 4.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 27/12/2017, exige tributos no valor de R\$281.965,96, acrescido de multas de 60% e 100%, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias, em decorrência das seguintes infrações:

01. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto (2013/2014) - R\$2.364,57.
02. Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios (12/2013) - R\$481,75.
03. Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar, referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta na descrição dos fatos que decorre de notas fiscais não escrituradas na EFD (2013/2014) - R\$9.289,30.
04. Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (2013/2014) - R\$100.041,62.
05. Recolheu a menos o ICMS em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado na apuração do imposto (2013) - R\$9.767,61.
06. Recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias, regularmente escrituradas (2013/2014) - R\$21.523,22.
07. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saída de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Saídas superior ao das entradas (2013/2014) - R\$57.207,93.
08. Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento

quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Multa (2013/2014) - R\$920,00.

09. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas 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 (2013) – R\$44.707,05.
10. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença de alíquota entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento (2013/2014) - R\$6.077,35.
11. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das mercadorias (2013/2014) – R\$2.391,36.
12. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável, sendo aplicada multa de 1% sobre o valor das mercadorias (2013/2014) – R\$5.854,20.
13. Declarou incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através do DMA (2013/2014) Multa - R\$2.940,00.
14. Apresentação da DMA fora do prazo regulamentar (03/2013). Multa - R\$460,00.
15. Falta de entrega de arquivos eletrônicos nos prazos previstos na legislação, ou pela sua entrega sem o nível de detalhe exigido pela legislação (11/2013) – R\$1.380,00.
16. Deixou de entregar o arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital (EFD) ou o entregou sem as informações exigidas na forma e nos prazos previstos na legislação (2014) – R\$16.560,00.

O autuado na defesa apresentada (fls. 183 a 203), inicialmente ressalta que reconhece as infrações 1, 2 e 5 e passa a contestar as demais infrações, conforme passou a expor.

Infração 3 (operações não escrituradas) alega que foi formulada em desacordo com a legislação e colide com as infrações 11 e 12, que exige ICMS por presunção e as mesmas notas fiscais relativas a multas das infrações 11 e 12, aplicando o disposto no art. 42, § 5º da Lei nº 7014/96, por ser “*o descumprimento da obrigação principal*” implicar no *descumprimento da obrigação acessória*.

Requer que caso este Conselho caracterize a infração, precisa:

- A) Expurgar os valores de operações com mercadorias que não geraram desembolso: “*recebimento de bonificações – CFOP 5910; notas referentes a outras operações - CFOP 5949/6949; notas emitidas em substituição a cupom fiscal – CFOP 5929; notas referentes a remessa de mercadorias em consignação – CFOP 5917*”, totalizando base de cálculo de R\$34.691,69 (R\$9.527,62 em 2013 e R\$25.164,10 em 2014), cf. demonstrativo de fls. 185 a 188;
- B) A composição da base de cálculo foi feita em desconformidade com o previsto no art. 23-A, da Lei nº 7014/96, que prevê para a omissão de saídas por presunção “*o valor apurado*”, que foi de R\$198.398,16 e a fiscalização adicionou 20%, apurando R\$232.232,41, não autorizado pela legislação do ICMS;
- C) Que no caso de presunção de omissão de saídas por não registro de entradas, não pode ser considerada no mês da ocorrência da entrada e sim no final de cada exercício.

Conclui que na remota hipótese de subsistência desta infração, deve ser corrigido a base de cálculo com a exclusão da margem de lucro e dos valores indevidamente incluídos, conforme demonstrativo de fl. 190 totalizando R\$ 2.911,24 em 2013 e R\$238,30 em 2014, totalizando R\$3.149,53.

Infração 4 (operações tributáveis como não tributáveis), reconhece como procedentes a quase totalidade das operações, mas deve ser excluído os valores relativos a produtos “*isentos e com fase de tributação encerrada/ST*”.

Apresenta planilhas às fls. 204 a 209, indicando as operações com estes produtos o que resulta em valores devidos de R\$ 14.970,35 em 2013 e R\$ 13.924,32 em 2014, que implica na redução do

débito para R\$ 36.721,09 em 2013 e R\$ 34.325,81, totalizando R\$ 71.146,90.

Infração 6 (aplicação de alíquota diversa), inicialmente reconhece ter aplicado percentual de 3% quando o correto era 4%.

Argumenta que a fiscalização ao elaborar a planilha referente ao exercício de 2013, no período de julho a dezembro, “*não lançou o valor da diferença paga a menor*”.

Apresenta a planilha relativa ao exercício de 2013 à fl. 192 que requer ser retificada para valor devido de R\$4.021,39 e reconhece o exigido em de 2014, totalizando R\$13.480,26 nesta infração.

Infração 7 (omissão de saídas/estoques - 2013 e 2014) com valor exigido de R\$ 57.207,93, apurando base de cálculo em 2013 de R\$ 846.377,21 e em 2014 de R\$ 583.821,10.

Com relação a esta infração contesta que:

- A) A infração 3 já cobra ICMS por presunção com bases de cálculo: 2013 R\$ 184.865,50 e 2014 R\$ 47.367,00 e na infração 9, referente 2013, também omissão de saídas com base de cálculo de R\$ 2.097.433,89, configurando três vezes a mesma premissa de omissão de saída;
- B) O levantamento não pode ser aceito, tendo em vista que “*não foi apresentada a forma de apuração do preço médio das mercadorias*” conforme determina a Port. 445/98. Apresenta planilhas às fls. 193 e 194 nas quais indicam produtos e preço médio (abacate...) bem como de outros que não foram indicados o preço médio (Canudo...);
- C) Inclui produtos, a exemplo de: AVENTAL PVC BRANCO 1 20 X 60, código 1558, que não é revendido e sim consumido no estabelecimento, bem como outros do quadro de fl. 194.
- D) Consigna produtos isentos/sujeitos ao regime de substituição tributária cf. quadro à fl. 195:

código	DescrItem
'1324'	BACALHAU LOMBO REYMAR 700/900 - KG
'2645'	CAFE SOBESA PREMIUM E.FORTE 250G
'15633'	FILE DE BACALHAU CONG C/10KG
'16374'	FILE DE LINGUADO - KG

- E) Que fornece refeições “por quilo” aplicando diversos ingredientes (queijos e embutidos), largamente consumidos no café da manhã que devem ser “abatidos do levantamento”.

Alega que diante das irregularidades apontadas deve ser declarada nula a infração por impossibilitar conhecer a base de cálculo, “por falta de demonstração da forma de apuração do preço médio” nos termos do art. 18, I do RPAF/BA.

Infração 8 (omissão de saídas de mercadorias isentas/não tributáveis, apurada em levantamento quantitativo de estoques), afirma que sendo “*Derivadas do mesmo levantamento que resultou na infração 7 entendemos também nula esta infração, pelos mesmos motivos*”.

Infração 9 (omissão de saídas de mercadorias tributáveis/cartões de crédito/débito), argumenta que com relação a esta infração não foi considerado os recebimentos:

- A) Cujos valores dos “*cupons fiscais emitidos eram idênticos, inclusive em data, com os valores informados pelas administradoras de cartões de crédito/débito e instituições financeiras*”, por terem sido registrados como recebidos “*em espécie ou cheque*”;
- B) Lançados como recebidos através de “cartões” nos meses de maio a julho que não constou qualquer registro de cupons fiscais com pagamento através de cartões de crédito/débito.

Afirma que para provar o alegado, apresenta planilha à fls. 213/215 contendo todos os registros, em meio magnético (contém mais de 500 folhas), cujo resumo que permite aferir a alteração do valor cobrado para R\$ 3.942,11, conforme demonstrativo de débito de fl. 197.

Ressalta que mesmo com os valores retificados, esta infração não pode existir porque omissões de saídas são também detectadas e cobradas em outras infrações (exemplo: Infração 7).

Infração 10 (diferença de alíquotas), argumenta que deve ser considerado que:

- A) 2013 - deve ser excluído valor de R\$ 25.205,02 e ICMS de R\$ 2.520,50 relativo a aquisição de papel celofane, com marca da empresa utilizado na embalagem de produtos comercializados (material de embalagem): NFs 19681 e 21891 (Anexos 5 e 6);
- B) Materiais adquiridos através da nota fiscal 1497 (Anexo 7) destinado ao ativo imobilizado, que foram erradamente classificados no CFOP 2556.

Ressalta que as aquisições destinadas ao ativo imobilizado estão dispensadas do pagamento da diferença de alíquota (art. 272, I, “a”, do RICMS/BA) para os optantes do regime de redução de base de cálculo, com renúncia de crédito, a exemplo de “delicatessen” que é sua atividade.

Apresenta quadro demonstrativo (fl. 198) reconhecendo como devido os valores cobrados em 31/5/2013 para R\$ 563,58; 30/09/2013 para R\$ 469,76 e 30/11/2013 para R\$ 452,77.

Infração 11 (entrada de mercadorias tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal), ressalta que o valor exigido de R\$ 2.391,36 apresenta demonstrativo no exercício de 2013 que indica valor de R\$ 1.771,88 que diverge da base de cálculo apurada de R\$165.158,63 (R\$1.651,49).

Argumenta que apesar da retificação da multa ser necessária, a sua inaplicabilidade deve ser declarada em razão da sua absorção pela multa prevista para a obrigação principal da infração 3.

Infração 12 (entrada de mercadorias não sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal), ressalta que da mesma forma que a infração 11, no exercício de 2013, o valor constante dos demonstrativos é divergente do lançado no Auto de Infração, cujo valor lançado é de R\$ 4.041,77 ao invés de R\$3.886,35, bem como ser absorvido pela multa da infração 3.

Infração 13 (declaração incorreta na DMA), alega que as divergências encontradas foram motivadas pela retificação dos arquivos SPED, por intimação do autuante, encerrando a possibilidade de enviar informação retificadora das DMAs.

Argumenta que por ter sido compelido a cometer a falha, por conta do prazo ultimado pela fiscalização, requer cancelamento ou redução da multa nos termos do § 7º do art. 42 da Lei 7014/96.

Infração 14 (apresentação de DMA fora do prazo), ressalta que a planilha elaborada pelo fisco demonstra que no exercício de 2013 a entrega da DMA deveria ocorrer no dia 20/04/13, um sábado, prorrogada para até 22/04/13 (pós-feriado de 21/04), porém a entrega ocorreu um dia após, ou seja, 23/04/13. Pede o cancelamento sua redução, com base no § 7º, do art. 42, da Lei 7014/96.

Infração 15 (entrega de EFD fora do prazo), transcreve a “Planilha 16” elaborada pela fiscalização (fls. 201 e 202) e afirma que “nada encontramos que venha a dar respaldo” ao lançamento, motivo pelo qual requer a sua nulidade com base no artigo 18, I, do RPAF/BA.

Infração 16 (entrega de EFD sem as informações exigidas na forma e nos prazos estabelecidos), afirma que da mesma forma que ocorreu na infração anterior, reproduz a “Planilha 17” elaborada pela fiscalização (fls. 202 e 203) e afirma que também desconhece o motivo da autuação, motivo pelo qual requer a sua nulidade por cerceamento do direito de defesa (art. 18, I, do RPAF/BA).

O autuante na informação fiscal (fls. 229 a 248) inicialmente ressalta que o PAF resultou do reexame dos exercícios fiscais de 2013 e 2014, por determinação da Corregedoria da Fazenda (COFIS) considerando existência de débitos de ICMS não recolhidos ou a inobservância da legislação tributária, cf. Relatório de Revisão de Procedimentos de Fiscalização (fls. 42 a 49).

Discorreu sobre as razões de defesa (fls. 230/237) e passou análise, ressaltando que foi reconhecido de imediato a procedência da “*Infrações 01; 02; 05 e 12*” e propôs a correção e ajustes dos valores da Infrações 4; 6; 10; 11; 12) e requereu a nulidade das Infrações 7; 8; 13; 14; 15; 16.

Passou em seguida a análise individual.

Infração 3 (omissão de saída/presunção), afirma inicialmente que o arquivo do “ANEXO 1”,

planilha Excel, tem como conteúdo dados e valores que não possuem qualquer sintonia com a planilha 3 “ICMS Sobre Entradas Não Escrituradas” que subsidiou a Infração 3 (02.01.02), motivo pelo qual ignora as alegações defensivas por não observar o disposto no art. 123 do RPAF/BA.

Afirma que mesmo assim foram examinadas as alegações contestando que relativo a operações:

- 1) CFOP 5910 – bonificações: são mercadorias objeto de comercialização e passíveis de tributação, impondo a tributação, motivo pelo qual não acolhe as alegações apresentadas;
- 2) CFOP's 5949 e 6949 - acata a alegação com a exclusão das notas e itens apenas quando a descrição da mercadoria indica ser não comercializáveis, por entender que a menção ou CFOP não ser suficiente para caracterizar um item não passível de tributação.
- 3) CFOP 5929 – não acata a alegação relativa a notas fiscais emitidas em substituição a cupom fiscal, por entender que a autuação versa sobre NFe de Entradas e não de Saídas.
- 4) CFOP 5917 – remessa em consignação, foram mantidas por entender que a menção ou uso de CFOP não ser suficiente tipificar a movimentação da mercadoria, inclusive se houve devolução e a respectiva correlação com a remessa.

Discorre sobre a menção do art. 23-A, I, “d” da Lei nº 7.014/96, que procurou esclarecer pontos de dúvidas do RICMS-BA, devendo considerar o contexto da NFe e EFD.

Quanto ao uso do MVA de 20%, ao invés de ser considerado o preço médio de saída, esclarece que buscou preservar o direito do Estado, expresso na legislação e o autuado não pode recorrer a uma base legal pautada no RICMS/96, não mais em vigor nos exercícios que foram auditados.

No tocante a proporcionalidade, afirma que a opção do regime previsto no art. 267 do RICMS-BA, ou seja, 4% sobre o montante das receitas, independe da situação tributária das mercadorias, motivo pelo qual aplicou o percentual de 4% sobre as notas fiscais de entradas, não escrituradas, aplicando um MVA de 20% menor do que pode ser identificado e apurado quando do exame das operações comerciais praticadas, ao comparar o preço de entrada e o preço de saída.

Por fim, ressalta que fez ajustes para adequação e correção de valores, com a exclusão dos itens e notas fiscais considerando o que implicou na redução do débito de R\$9.289,30 para R\$9.158,50.

Infrações 4 (saídas tributadas como não tributadas) e 5 (desencontro entre o valor escriturado e o recolhido), ressalta que foram reconhecidas pelo autuante na sua quase totalidade.

Quanto aos argumentos relativos a *“produtos isentos e com fase de tributação encerrada (sujeitos ao regime de substituição tributária) e produtos derivados de farinha de trigo”*, manifesta estar incorreto o entendimento, diante da opção do regime tributário previsto no art. 267, IV do RICMS/BA, que prevê cálculo do ICMS aplicando de 4% sobre o valor da receita bruta.

Conclui que não deve ser separado os itens tributados e não tributados, considerando não haver reparos aos valores imputados e manteve os valores apontados para as infrações em questão.

Infração 6 (erro na aplicação da alíquota) reconheceu a procedência das alegações relativas ao exercício de 2013 e realizou os ajustes acatando o valor de R\$4.021,39 em substituição ao valor anterior da ordem de R\$12.064,27, conforme nova planilha 7.

Infração 7 (auditoria de estoques – omissão de saídas), afirma que com relação a correlação com a infração 3 (NFe não escrituradas) e infração 9 (Omissão de Saídas/cartão de crédito ou débito) e presunções de omissão de saídas sobre a mesma base de cálculo, atenta que há três infrações claramente tipificadas à luz da legislação em vigor e que elas *“não são excludentes, entre si cabendo a Autuada demonstrar onde se dá a replicação de valores”*.

Diz que aplicou procedimentos de auditorias que resultaram nas infrações apuradas em decorrência da não apresentação de EFD's, e não escrituração de NFe de Entradas.

Quanto as três questões levantadas, esclarecer que não procede a afirmação acerca do demonstrativo de preço médio na descrição da infração e CD-ROM entregue ao autuado.

Reconhece a segunda questão acerca de itens não comercializáveis e a terceira relativa a itens isentos e/ou objeto de substituição tributária, fazendo a devida exclusão dos valores correlatos.

No que se refere ao fornecimento de refeições “por quilo” e café da manhã com aplicação de ingredientes, contesta que as mercadorias utilizadas para fins de produção devem ser registradas com CFOP previsto na legislação e não há como identificar pela descrição da mercadoria.

Afirma que não cabe a fiscalização discernir quanto os itens utilizados no processo produtivo, mas *“nos casos em que isso foi possível”*, efetuou a exclusão dos itens.

Refez as planilhas 7 e 8, cujo resultado deve ser fornecido ao autuado, ressaltando que não prospera a alegação de cerceamento do direito de defesa, visto que a forma de apuração do preço médio foi entregue, bem como todos os demonstrativos produzidos, sem qualquer pronunciamento dos prepostos da empresa, com pode ser constatado nos e-mails enviados.

Destaca que as novas planilhas contemplam a exclusão dos itens de material de consumo, produtos isentos ou sujeitos a regime de substituição o que resultou em redução do valor devido de 2013 de R\$33.855,09 para R\$32.261,63 e em 2014 de R\$23.352,84 para R\$21.577,59.

Infração 8 (omissão de saída/estoques), afirma que prospera as alegações apresentadas para a infração 7 no que se refere as mercadorias que foram excluídas, mas não deve ser feito qualquer reparo com relação a multa formal pelo não registro de saídas, de mercadorias não tributadas.

Infração 9 (não emissão Cupom Fiscal), diz que examinou por amostragem as associações entre TEF e Cupom Fiscal, confirmou a pertinência das alegações de que os valores indicados como recebidos em dinheiro/cheque coincide com o cupom fiscal e promoveu as exclusões correlatas.

Refuta a aplicação da proporcionalidade, pois como dito anteriormente, tendo optado pelo regime de apuração simplificado aplicando “alíquota” de 4%, não aplica se proporcionalidade.

Por fim, apresenta novo demonstrativo de débito à fl. 244 no qual reduz o valor original de R\$44.707,05 para R\$7.268,48.

Infração 10 (diferença de alíquota), afirma que não pertine as alegações para exclusão dos valores relativos a aquisição de embalagens (NFe nº 19681 e 21891), visto que a escrituração fiscal *“evidencia se tratar de material de consumo ou melhor material de embalagem adquirido fora do Estado, não sendo acatado e revisto a cobrança do diferencial de alíquota para tais (anexas)”*.

Acatou a exclusão dos itens relativos a Nota Fiscal nº 1497, o que implicou na redução do valor cobrado para o mês de Set/2013 que passou de R\$2.019,76 para R\$469,76 e valor total da infração de R\$ 6.077,35 (2013 e 2014) para R\$4.527,35.

Infração 11 (entradas de mercadorias não registradas), afirma que em relação ao valor lançado não há o que ser revisto, em razão do autuado “não ter observado que o valor imputado é resultado do somatório de dois quadros” ainda que seja apontado apenas uma nota fiscal.

Quanto a multa *“cuja base de apuração está tipificado e decorre de uma outra infração. Não considera haver a necessidade de revisão ou exclusão da mencionada infração”*.

Infração 12 (entradas de mercadorias não registradas), afirma que também ao examinar a planilha constatou que a autuada *“não observou que o valor da multa é resultado do somatório das linhas 18 e 877 da Planilha 13 que aponta os valores relativos ao ano de 2013”*.

Da mesma forma, refuta a duplicidade da autuação.

Infração 13 (DMA apresentada com valores divergentes), contesta o argumento de que as divergências encontradas foram motivadas pela retificação dos arquivos SPED, tendo em vista que os arquivos não correspondiam a realidade fiscal, o que caracteriza a infração.

Infração 14 (DMA/fora do prazo) refuta a alegação de que a entrega da DMA de março/2013 deveria ocorrer no dia 20/04/13, visto que prorrogado para 22/04/13, foi apresentada em 23/04/13.

Infração 15 (apresentação EFD em atraso) contesta a alegação de que a “Planilha 16” não indica irregularidade, pois se referente ao mês de novembro/2013, que está contido na citada planilha.

Infração 16 (apresentação EFD com divergências), afirma que não procede a alegação defensiva de que os múltiplos anexos (Planilha 17 e 18) não possibilitaram entender a autuação, visto que a empresa foi intimada para corrigir as EFD’s de 2013 e 2014 (fl. 28), cujos relatórios estão detalhados na mídia do DVD juntado à fl. 179, portanto inexistente o cerceamento de defesa.

Afirma que os relatórios presentes no processo demonstram a infração, porém reconhece que falhou ao incluir no arquivo Excel *“apenas o demonstrativo relativo ao ano de 2013, ao tempo em que, apenas efetuou o lançamento das multas relativas ao ano de 2014”*, mas as intimações e e-mails (fls. 147, 158 a 169), bem como o demonstrativo contido no DVD do Auto de Infração, com cópia entregue ao autuado contém a planilha de 2014 (fl. 176), reproduzida no quadro da fl. 248.

Conclui ressaltando que após o exame das alegações defensivas efetuou correção e ajustes dos demonstrativos as infrações 3; 6; 7; 8; 9 e 10, ficando mantida a exigência pertinente as infrações 4; 11; 12; 13; 14; 15; e 16, e reconhecida as infrações 1; 2 e 5.

Cientificado da informação fiscal (fls. 297/298), o autuado se manifestou (fls. 301 a 307) discorrendo sobre os esclarecimentos prestados pela fiscalização e ressalta que não reconheceu a infração 12, conforme indicado na fl. 238 e passou a contestação de mérito relativo as infrações:

Infração 3 – Argumenta que apurado omissão de entradas não escrituradas e exigido ICMS por presunção de omissão de saídas nesta infração, foi utilizado as mesmas notas fiscais para aplicação das multas pela falta de escrituração nas infrações 11 e 12. E por isso deve ser decidido quais infrações podem ser válidas, se mantém a infração 3, ou as de nºs 11 e 12.

E que se mantida a infração 3, deve ser expurgado os valores das operações com mercadorias que não geraram desembolso para a empresa, por não existir obrigação de efetuar o pagamento.

Questiona a negação da serventia do CFOP e que a obrigação de fazer ajustes na planilha é da fiscalização e não da defesa.

Alega equívoco do informante quanto o aumento em 20% da base de cálculo tendo em vista que a legislação determina ser o valor das operações não escrituradas (art. 23-A da Lei nº 7014/96).

Infração 4 - Alegação que a tributação com redução de base de cálculo se aplica a produtos *“sujeitos à tributação, não a produtos isentos ou com fase de tributação encerrada”* o que foi ignorado pela fiscalização aplicando *“... alíquota de 4% deve incidir sobre a receita bruta...”*.

Infração 6 – Ressalta que as alegações defensivas foram acatadas reduzindo o valor cobrado.

Infração 7 - Contesta a afirmativa de que a empresa usou de *“...deliberada pratica de diferentes artifícios para burlar o fisco...”*, tendo em vista que emitimos documentos fiscais, escriturou, apurou e pagou o imposto, advindo erros normais que não caracterizam o dito pelo informante.

Destaca que os “produtos isentos e com fase de tributação encerrada foram reexaminados e excluídos dos levantamentos.

Com relação ao não acatamento dos *“itens tipicamente de consumo não se mostraram pertinentes e, portanto, não foram considerados”* reapresenta os argumentos defensivos.

Infração 8 – Afirma que a informação fiscal nada trouxe de colaboração à lide.

Infração 9 – Atenta que foi acatada as razões defensivas referentes a apuração dos valores das omissões relativas ao exercício de 2013, alterando o valor de R\$2.097.433,89 para R\$181.711,93.

Com relação a apuração da base de cálculo com aplicação da alíquota de 4% sobre o valor total das receitas omitidas, alega que despreza os ditames da Instrução Normativa nº 56/2007, aplicando a proporcionalidade às saídas tributadas.

Concorda parcialmente com o informante e ratifica sua posição para corrigir a apuração da base

de cálculo, conforme demonstrativo apresentado à fl. 305 com valor devido de R\$3.942,11.

Infrações 10, 11, 12, 13, 15 e 16 – Alega que a informação demonstra entendimento diverso das razões defensivas e mantém os argumentos defensivos.

Infração 14 – Entende que o atendimento do pedido não é de competência do informante.

O autuante prestou a segunda informação fiscal (fls. 310 a 312), comenta os argumentos defensivos e pondera sobre a postura ofensiva do patrono do autuado quanto a verdade dos fatos.

Infração 3 - mantém a exigência nos novos demonstrativos ajustados, para R\$7.265,15 (2013) e R\$1.893,36 (2014) totalizando após ajuste a importância de R\$9.158,51.

Infração 4 – Afirma que não há novos elementos que ensejam a revisão ou alteração da infração.

Infração 7 – Diz que considerou as alegações defensivas e mantém os novos valores de R\$32.261,63 (2013) e R\$21.577,59 (2014).

Infração 8 - Defende a manutenção das penalidades de R\$460,00 (2013) e R\$460,00 (2014).

Infração 9 – Quanto a aplicação da IN 56/2007 (proporcionalidade) mantém as considerações e interpretações efetuadas para não aplicação do critério de proporcionalidade e devido R\$7.268,48.

Infração 10 – Entende pela manutenção dos valores de R\$4.223,35 (2013) e R\$304,00 (2014) totalizando o valor de R\$4.527,35.

Infração 11 - Não tem o que reconsiderar, mantendo os valores de R\$1.711,88 (2013) e R\$619,49 (2014) totalizando R\$2.391,36.

Infração 12 - Defende a manutenção dos valores de R\$4.041,77 (2013) e R\$1.812,43 (2014) totalizando R\$5.854,20.

Infração 13, 14, 15 e 16 – Afirma que não há o que reformular e mantém as multas aplicadas.

Na assentada do julgamento, o patrono da defendente invocou a aplicação da Súmula nº 07/2019 do CONSEF no que se refere a infração 3, alegando que a fiscalização não averiguou se as operações foram objeto da escrituração contábil.

VOTO

O presente auto de infração, acusa o cometimento de 16 infrações. Tendo o autuado reconhecido as infrações 1, 2 e 5, fica mantida a procedência das mesmas e não serão apreciadas.

Quanto às nulidades suscitadas, relativa à infração 7, sob alegação de desconhecer a base de cálculo e infração 15, sob o argumento de que inexistente demonstrativo que dê suporte a infração apontada, entendo que diante dos esclarecimentos feitos pela fiscalização, trata-se de questões de méritos que serão apreciadas no momento próprio. Por isso, ficam rejeitadas as nulidades pretendidas.

No mérito, a infração 3 exige ICMS em decorrência do não registro de operações de entrada.

Na defesa, o autuado alegou que as mesmas operações que exigem ICMS por presunção, culminaram nas multas por descumprimento de obrigações acessórias nas infrações 11 e 12.

Pela análise dos elementos contidos no processo, constato que pelo confronto da planilha 3, que dá suporte à infração 3 (fls. 54 a 69), as mesmas notas fiscais integram a planilha 12, que embasa a infração 11 (fls. 122 a 134), e planilha 13, que dá suporte à infração 12 (fls. 135 a 144).

Tomando por exemplo a Nota Fiscal nº 1.263.452, constam no demonstrativo de fl. 54 (infração 3), e também na fl. 135 (infração 12). Da mesma forma a Nota Fiscal nº 36.543, da planilha 3 (fl. 54), relativa a infração 3, integra a planilha 12 à fl. 122, relativa à infração 11.

Pelo exposto, restou comprovado que as mesmas operações que serviram de base para a exigência do ICMS por presunção na infração 3 (descumprimento de obrigação principal),

também foi objeto da aplicação das multas por descumprimento de obrigações acessórias das infrações 11 e 12, ou seja, o descumprimento da obrigação principal é consequência da acessória.

Assim sendo, acato o argumento defensivo de que deve ser aplicada a regra prevista no art. 42, § 5º da Lei nº 7.014/96, que estabelece:

§ 5º A multa pelo descumprimento de obrigação acessória será absorvida pela multa para o descumprimento da obrigação principal, sempre que se tratar de cometimento em que o descumprimento da obrigação principal seja uma consequência direta do descumprimento da obrigação acessória, servindo a infração relativa à obrigação acessória como circunstância agravante da relativa à falta de recolhimento do imposto devido em relação ao mesmo infrator.

Como a multa de 100% do valor exigido na infração 3 é de R\$9.289,30 (principal) e supera o valor das multas aplicadas nas infrações 11 e 12 (R\$2.391,36 + R\$5.854,20 = R\$8.245,56), fica afastada as multas das infrações 11 e 12, por ser consequência direta da multa da infração 3.

Passo a apreciar as razões de mérito da infração 3, que de forma resumida, o autuado alegou que: i) devia ser expurgado valores relativo a operações com mercadorias que não implicou em desembolso; ii) expurgar a MVA de 20% e iii) registrar a ocorrência no último dia do exercício; iv) aplicar a proporcionalidade sobre as saídas tributadas.

Alegou ainda a aplicação da Súmula nº 07/2019 do CONSEF, por entender que a fiscalização não verificou se as operações foram lançadas na escrita contábil. Observo que a citada Súmula prevê:

Não se aplica a presunção de omissão de saídas prevista no inciso, IV, do § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, quando as entradas das mercadorias ou bens tenham sido escrituradas nos livros contábeis, hipótese em que se aplicará apenas a multa por descumprimento de obrigação acessória.

No caso concreto, a fiscalização, no demonstrativo original, relacionou as notas fiscais emitidas contra o estabelecimento autuado e exigiu ICMS por meio de presunção legal prevista no art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96 (pagamento das aquisições de mercadorias com receitas anteriores também não registradas). Entendo que por se tratar de imposto exigido mediante presunção legal, é facultado ao sujeito passivo provar a improcedência da presunção. Logo, caberia ao sujeito passivo provar que as operações de aquisições de mercadorias não registradas na escrita fiscal, “tenham sido escrituradas nos livros contábeis”, fato que não ocorreu, tendo em vista que o defendente é o detentor dos livros contábeis, que se escriturados, poderiam ser apresentados como prova. Por isso, nego o pedido de a exigência do imposto ser convertida em multa por descumprimento de obrigação acessória.

O autuante acatou apenas a alegação do item “i”, com relação a produtos destinados a consumo.

Com relação à primeira alegação (i), considero correta a manutenção das operações de aquisição não registradas, relativas ao CFOP 5910 (bonificações), tendo em vista que caracterizam recebimentos de bônus de mercadorias, que mesmo não efetuando pagamento pelo seu recebimento, implica em receitas de vendas no ato da comercialização. Como a exigência do ICMS por presunção (art. 4º, §4º da Lei nº 7.014/96), remete para a ocorrência de receitas que não foram registradas e utilizadas no pagamento das mercadorias adquiridas e também não registradas. Deve ser levado em conta que o não registro das entradas (bonificações), conduz à consequência direta da sua comercialização sem registro, o que materializa a presunção.

Também assiste razão à fiscalização, com relação ao CFOP 5929 e 5917, tendo em vista que a emissão de notas fiscais em substituição a cupom fiscal, reporta-se a saídas de mercadorias e não a registro de entradas, bem como o recebimento de mercadoria em remessa de consignação (CFOP 5917), implica em saídas subsequentes tributadas, quer seja por vendas ou devolução.

No que se refere à aplicação da proporcionalidade sobre as saídas tributadas, a fiscalização contestou que tendo optado pelo regime previsto no art. 267 do RICMS-BA, com aplicação do percentual de 4% sobre o montante das receitas, não cabe a aplicação da proporcionalidade.

Constato que a Instrução Normativa nº 56/2007, prevê a aplicação da proporcionalidade no caso de omissão de saídas presumidas, mas ressalva no item 4, que: “Entendendo o preposto fiscal que,

no caso concreto, não cabe a aplicação da proporcionalidade prevista no item 1, tais circunstâncias de convencimento deverão estar registradas no termo de encerramento de fiscalização”.

Art. 267. É reduzida a base de cálculo do ICMS, em opção à utilização de quaisquer outros créditos fiscais:

....

VI - das operações realizadas por restaurantes, churrascarias, pizzarias, lanchonetes, bares, padarias, pastelarias, confeitarias, doçarias, bombonérias, sorveterias, casas de chá, lojas de “delicatessen”, serviços de “buffet”, hotéis, motéis, pousadas, fornecedores de salgados, refeições e outros serviços de alimentação, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento).

Pelo exposto, a opção pelo regime de apuração do ICMS feita pelo estabelecimento autuado, tem como base de cálculo o valor das “operações realizadas”, ou seja, engloba todas as operações tributáveis, isentas e não tributadas, de modo que seja “a carga tributária seja equivalente a 4%”, ao invés da aplicação da alíquota de 18%, compensado com os créditos fiscais relativos às entradas de mercadorias. Logo, na situação em questão, assiste razão à fiscalização, de que a carga tributária equivalente a 4%, engloba todas as operações de saídas e não deve ser aplicada a proporcionalidade, que se aplica às saídas tributadas em relação ao total das saídas.

No tocante à apuração da base de cálculo, o autuado alegou que não existe previsão legal para acrescentar o MVA de 20% sobre o valor das operações não escrituradas, o que foi contestado pela fiscalização, afirmando que o contribuinte recorreu a uma base legal pautada no RICMS/96.

Observe que o ICMS exigido, teve como base as operações de aquisições de mercadorias cujas notas fiscais de entrada não foram escrituradas, indicando como enquadramento legal os artigos 2, I e 32 da Lei nº 7.014/96 e art. 332, §6º do RICMS/BA. Constatado que os dispositivos legais citados tratam da incidência do ICMS e recolhimento do imposto, e esgotamento de prazo quando a operação estiver sendo realizada sem documento fiscal.

O art. 23-A, I, “d” da Lei nº 7.014/96 estabelece:

Art. 23-A. Nos casos de presunção de omissão de saídas ou de prestações, a base de cálculo do ICMS é:

I - o valor apurado, nas hipóteses de:

...

d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

Neste caso, assiste razão ao defendente, motivo pelo qual tomo como base o demonstrativo elaborado pela fiscalização e faço os ajustes pertinentes:

Data Ocorr	Data Vcto	Autuado	VI. Devido	Fl.	Data Ocorr	Data Vcto	Autuado	VI. Devido	Fl.
31/01/2013	09/02/2013	68,23	56,86	250	31/01/2014	09/02/2014	20,27	16,89	261
28/02/2013	09/03/2013	-	-		28/02/2014	09/03/2014	36,72	30,60	
31/03/2013	09/04/2013	112,14	93,45		31/03/2014	09/04/2014	49,00	40,83	262
30/04/2013	09/05/2013	23,52	19,60		30/04/2014	09/05/2014	41,77	34,81	
31/05/2013	09/06/2013	35,32	29,43		31/05/2014	09/06/2014	6,24	5,20	
30/06/2013	09/07/2013	284,51	237,09	251	30/06/2014	09/07/2014	224,35	186,96	
31/07/2013	09/08/2013	89,39	74,49		31/07/2014	09/08/2014	55,68	46,40	263
31/08/2013	09/09/2013	193,69	161,41		31/08/2014	09/09/2014	85,62	71,35	
30/09/2013	09/10/2013	78,02	65,02		30/09/2014	09/10/2014	60,79	50,66	
31/10/2013	09/11/2013	43,14	35,95		31/10/2014	09/11/2014	803,98	669,98	264
30/11/2013	09/12/2013	5.976,62	4.980,52	260	30/11/2014	09/12/2014	348,07	290,06	265
31/12/2013	09/01/2014	380,57	317,14	261	31/12/2014	09/01/2015	160,87	134,06	261
Total		7.285,15	6.070,96				1.893,36	1.577,80	

Com os ajustes procedidos, a infração 3 tem redução do débito de R\$9.289,30 para R\$7.648,76.

Infração 4 (operações tributáveis como não tributáveis), o autuado alegou que deveriam ser excluídos os valores relativos a produtos “isentos e com fase de tributação encerrada/ST”, reduzindo o débito de R\$100.041,62 para R\$71.146,90.

O autuante afirmou, que tendo optado pelo regime tributário previsto no art. 267, VI do RICMS/BA,

todas as operações de saídas são tributadas.

Observo que conforme apreciado na infração 3, o art. 267, VI do RICMS/BA, estabelece que é reduzida a base de cálculo do ICMS, em opção à utilização de quaisquer outros créditos fiscais, “as operações realizadas por ... padarias, pastelarias, confeitarias, ... lojas de “delicatessen...”. Consequentemente, cabe a exigência fiscal, aplicando o percentual de 4% sobre o valor de todas as receitas de vendas do estabelecimento e não deve ser excluído qualquer valor, tendo em vista que a legislação do ICMS não prevê exceção para a tributação de qualquer mercadoria.

Portanto, fica mantida a exigência integral da infração 4 no valor de R\$100.041,62

Infração 6 (aplicação de alíquota diversa). Na defesa, foi reconhecido ter aplicado percentual de 3%, quando o correto era 4%, no exercício de 2013, porém, a fiscalização não considerou os valores pagos a menor, o que foi reconhecido pelo autuante na informação fiscal.

Constato que assiste razão ao defendente, de acordo com a planilha elaborada pela fiscalização, foram aplicados o percentual de 4% sobre o valor das operações, mas não foram deduzidos os valores que foi tributado. Tomando por exemplo o mês 07/2013, foi apurado base de cálculo de R\$24.093,74 e aplicado o percentual de 4%, resultando em R\$963,74. No demonstrativo juntado com a defesa à fl. 210, foram deduzidos os valores recolhidos, o que resultou em valor devido de R\$321,24.

Pelo exposto, acato o demonstrativo de fl. 192, ficando reduzido de R\$12.064,27 para R\$4.021,40, no exercício de 2013.

OCORRENCIA	VENCIMENTO	VALOR
31/07/2013	09/08/2013	321,24
31/08/2013	09/09/2013	824,25
30/09/2013	09/10/2013	799,27
31/10/2013	09/11/2013	908,12
30/11/2013	09/12/2013	425,17
31/12/2013	09/01/2014	743,35
TOTAL		4.021,40

Ficam mantidos valores integrais do demonstrativo original, relativo ao exercício de 2014, totalizando R\$9.458,95 e valor total da infração de R\$13.480,35.

Infração 7 (omissão de saídas/estoques - 2013 e 2014), o autuado alegou que:

- As infrações 3 e 9, com relação ao exercício de 2013, acusam omissão de saídas configurando três vezes a mesma premissa de omissão de saída;
- Não foi indicado o preço médio das mercadorias conforme determina a Port. 445/98;
- Inclui produtos que não são comercializados;
- Consigna produtos isentos/sujeitos ao regime de substituição tributária;
- Contempla ingredientes utilizado na produção de refeições.

Por sua vez, o autuante afirma que esta infração, bem como as 3 e 9, foram apuradas perante a legislação do ICMS, e que caberia ao autuado “*demonstrar onde se dá a replicação de valores*”.

Contestou que o demonstrativo de preço médio está contido no CD-ROM, entregue ao autuado.

Afirmou que com relação aos produtos aplicados em refeições, não há como identificar pela descrição da mercadoria, e não tendo o autuado indicado quais produtos, manteve todos.

Reconheceu a alegação relativa a itens não comercializáveis/isentos, refez as planilhas 7 e 8, o que resultou na redução do valor exigido nos exercícios de 2013 e 2014.

Inicialmente, cabe apreciar a nulidade suscitada sob a alegação de inexistência do preço médio. Conforme esclarecido pela fiscalização, o CD gravado que foi entregue mediante recibo junto com o auto de infração, contém o demonstrativo, fato que não foi contestado na manifestação

acerca da informação fiscal. Fica, portanto, afastada a nulidade suscitada.

No mérito, quanto aos produtos não comercializados e isentos/sujeitos ao regime de substituição tributária, observo que foram excluídos no demonstrativo refeito pela fiscalização.

Com relação aos produtos utilizados na produção de refeições, constato que o estabelecimento autuado exerce atividade de “comercio varejista de produtos alimentícios” (fl. 17) e diante da alegação de que produz alimentos que comercializa, caberia ao defendente, por meio de controle interno, dar baixa nos estoques dos ingredientes, como indicado na fl. 242/243 (polpa de frutas... queijo) de modo que apurasse a movimentação das mercadorias comercializadas. Diante da alegação defensiva, não se sabe qual a quantidade de queijos adquiridas que foram comercializados ou utilizados em refeições. Como não foi apresentada qualquer prova consistente, não acato esta alegação.

Por fim, com relação à replicação das omissões de saídas nas infrações 3 e 9, relativas ao exercício de 2013, e esta infração, observo que:

- A) A infração 3 acusa omissão de saídas por presunção, em decorrência de não escrituração de notas fiscais em operações de compra de mercadorias, enquanto esta infração apura omissão de saída de mercadoria na movimentação dos estoques. Entendo que a base de cálculo da infração 3, decorre de receitas empregadas para o pagamento das aquisições de mercadorias que não foram registradas. Já esta infração, indica a movimentação específica dos produtos que foram comercializados sem a emissão de documentos fiscais, ou seja, tomando a quantidade registrada no inventário (estoque inicial) adicionado as entradas e deduzido o estoque final, cujo resultado foi confrontado com as saídas registradas com a emissão de documentos fiscais. Assim sendo, não há como correlacionar a omissão da infração 3 com a da infração 7, mesmo porque se computado o registro de uma entrada de mercadoria que não foi registrada, aumentaria a base de cálculo da omissão de saída. Por isso, não acato tal alegação.
- B) No caso da infração 9, decorrente da omissão relativa a pagamento com cartão de crédito/débito, o roteiro de auditoria identifica valores de vendas repassados pelas instituições financeiras, que não teve a emissão correspondente de documento fiscal. Da mesma forma que apreciado acima, a omissão apurada relativa ao recebimento do recurso financeiro da empresa administradora de cartão, que não foi emitido documento fiscal correspondente, não se sabe qual a mercadoria que deu saída sem a emissão de documento fiscal, enquanto nesta infração (7), foram identificadas as quantidades de mercadorias comercializadas sem a emissão de documento fiscal. Logo, não há como estabelecer uma correlação entre omissões (cartão e estoque), com mercadorias, motivo pelo qual não acato também esta alegação.

Por tudo que foi exposto, acato o demonstrativo refeito pela fiscalização (fls. 281 a 240), ficando reduzido o débito R\$33.855,09 para R\$32.261,63, em 2013, e de R\$23.352,84 para R\$21.577,59, em 2014, totalizando R\$53.839,22.

Infração 8 (omissão de saídas de mercadorias isentas/não tributáveis), o autuado apresentou os mesmos argumentos relativos à *infração 7*.

Considerando que no demonstrativo refeito de fls. 272 a 290, mesmo tendo feito as exclusões de bens não comercializáveis, resultou em omissão de saída de mercadorias isentas não tributadas, com base de cálculo de R\$5.154.866,85 (fl. 280), no exercício de 2013, e R\$2.426.335,18 (fl. 290), no exercício de 2014, restou comprovado a não emissão de documentos fiscais, e cabível a aplicação da multa de R\$460,00, prevista no art. 42, XXII da Lei 7.014/96, por exercício, totalizando R\$920,00. Infração procedente.

Infração 9 (omissão de saídas/cartões de crédito/débito). O sujeito passivo, de modo resumido, apresentou argumentos de que: i) colide com as omissões das infrações 3 e 7; ii) engloba operações com valores contido em “*cupons fiscais emitidos*” *idênticos com os informados pelas administradoras de cartões de crédito/débito*; iii) o levantamento fiscal não considerou os valores recebidos através de “cartões” nos meses de maio a julho/2013.

Com relação ao primeiro argumento, já foi apreciado com a infração 7, que a infração 3 acusa omissão de saídas por presunção (entradas de mercadorias não registradas), que presume receitas empregadas para o pagamento das aquisições de mercadorias que não foram registradas e não há como correlacionar com a da infração 7, que trata de saídas de mercadorias não registradas (apurado pela movimentação dos estoques). Também, não há correlação com os recebimentos de instituições financeiras, cujos valores não possuem emissão de documento fiscal correspondente por operação diária. Por isso, não acato tal alegação.

No tocante aos dois outros argumentos, constato que após confrontar com as planilhas juntadas às fls. 213/215, e demonstrativo de débito de fl. 197, indicando valor reconhecido de R\$3.942,11, o autuante reconheceu que não computou os valores relativos ao período de maio a julho/2013, e acatou os valores de cupons fiscais com valores idênticos, coincidentes com o dia, mas que foram registrados como recebimento em dinheiro ou cheque.

O autuante contestou que o demonstrativo do defendente tem relação de proporcionalidade sobre as saídas tributadas, o que não pode ocorrer diante da opção do regime de apuração do ICMS.

Conforme apreciado na Infração 3, tendo optado pelo regime de apuração previsto no art. 267, VI do RICMS/BA, a base de cálculo reduzida de modo que equipare à carga tributária de 4%, engloba o valor das “operações realizadas”, tributáveis, isentas e não tributadas. E não cabe a aplicação da proporcionalidade, tendo que todas as “operações realizadas” são tributadas.

Pelo exposto, acato o demonstrativo refeito pela fiscalização (fl. 244 e 292) abaixo reproduzido, ficando reduzido o valor exigido de R\$44.707,05 para R\$7.268,48.

Mês/Ano	Divergência TEF x DF R\$	ICMS %	APURADO A.I.	ICMS a Pagar
Janeiro/2013	11.604,10	4	1.203,63	464,16
Fevereiro/2013	8.248,79	4	1.299,60	329,95
Março/2013	8.253,47	4	990,82	330,14
Abril/2013	6.792,40	4	1.152,81	271,70
Maió/2013	14.481,67	4	12.581,16	579,27
Junho/2013	8.583,67	4	12.666,36	343,35
Julho/2013	14.266,64	4	12.300,13	570,67
Agosto/2013	32.113,03	4	737,86	1.284,52
Setembro/2013	13.102,95	4	304,05	524,12
Outubro/2013	19.664,55	4	446,44	786,58
Novembro/2013	11.889,94	4	267,68	475,60
Dezembro/2013	32.710,72	4	756,51	1.308,42
Total	181.711,93		44.707,05	7.268,48

Infração 10 (diferença de alíquotas), o autuado argumentou que deveria ser excluídos os valores de: i) aquisição de papel destinado a embalagem e ii) bens destinados ao ativo imobilizado.

Na informação fiscal, o autuante não acatou a primeira alegação por entender que se trata de aquisição de material de consumo (papel celofane), e acatou a exclusão dos valores relativos à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que:

- As Notas Fiscais nºs 21.891 e 19.681 (fls. 216/217), indicam aquisição de papel “Superpão”, que é o nome fantasia da empresa. Portanto, assiste razão à empresa, trata-se de material destinado a embalagens e não cabe o pagamento da diferença de alíquota.
- Já a Nota Fiscal nº 6.681 (fl. 218), trata da aquisição de um forno de pizza, e se tratando de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado de estabelecimento optante do regime de apuração de redução de base de cálculo (art. 267, VI do RICMS/BA), está dispensado do pagamento do ICMS da diferença de alíquota (art. 272, I do RICMS/BA). Portanto, correta a exclusão procedida pela fiscalização.

Com os ajustes procedidos, a infração 10 fica reduzida de R\$ 6.077,35 (2013 e 2014) para R\$3.556,85. Infração procedente em parte.

Data Ocorr	Data Vcto	Autuado	Nota fiscal	Valor	Valor Devido	Fl.
31/01/2013	09/02/2013	131,39			131,39	295
28/02/2013	09/03/2013	108,90			108,90	
31/03/2013	09/04/2013	48,34			48,34	
30/04/2013	09/05/2013	221,90			221,90	
31/05/2013	09/06/2013	902,46	19.681	338,88	563,58	
30/06/2013	09/07/2013	99,00			99,00	
31/07/2013	09/08/2013	387,39			387,39	
31/08/2013	09/09/2013	256,58			256,58	
30/09/2013	09/10/2013	2.019,76			469,76	
31/10/2013	09/11/2013	64,80			64,80	
30/11/2013	09/12/2013	1.084,39	21.891	631,62	452,77	
31/12/2013	09/01/2014	448,44			448,44	
30/09/2014	09/10/2014	158,00			158,00	
31/10/2014	09/11/2014	146,00			146,00	
Total		6.077,35			3.556,85	

Infrações 11 e 12 (entrada de mercadorias tributáveis/não tributáveis sem registro na escrita fiscal). Conforme apreciado na infração 3, a multa aplicada por descumprimento da obrigação acessória destas infrações, decorre do descumprimento da obrigação principal da infração 3.

Por isso, acato as alegações defensivas, ficando afastadas as multas aplicadas nas infrações 11 e 12, perante a regra prevista no art. 42, § 5º da Lei nº 7.014/96. Infrações improcedentes.

Infração 13 (declaração incorreta na DMA), o sujeito passivo alegou que as divergências decorreram da retificação dos arquivos SPED, e requereu o cancelamento ou redução da multa.

O autuante afirmou que os arquivos não correspondiam à realidade fiscal.

Observo que conforme demonstrativo de fl. 145, ocorreram divergências em todos os meses dos exercícios de 2013 e 2014, o que caracteriza a infração e aplicação da multa prevista no art. 42, XVIII, “c” da Lei nº 7.014/96.

Não acato o pedido de cancelamento ou redução da multa, nos termos do §7º, do art. 42 da Lei nº 7014/96, tendo em vista que um dos requisitos, é de que a obrigação acessória descumprida não tenha implicado na falta de pagamento do imposto. Neste caso, as divergências implicam em reflexos na apuração do imposto. Infração procedente.

Infração 14 (apresentação de DMA fora do prazo). O sujeito passivo alegou que a DMA deveria ocorrer no dia 20/04/13, e prorrogada para o primeiro dia útil que foi 22/04/13, mas só foi entregue no dia 23/04/13. Pede o cancelamento ou sua redução, com base no § 7º, do art. 42 da Lei nº 7014/96.

Constato que ocorreu o cometimento da infração, conforme reconhecido pelo autuado, ao entregar com um dia de atraso. Da mesma forma que apreciado na infração anterior, não acato o pedido de redução da multa. Infração procedente.

Infração 15 (falta de entrega de EFD no prazo), o sujeito passivo alegou que a “Planilha 16”, elaborada pela fiscalização (fls. 201 e 202), não aponta qualquer irregularidade.

O autuante contestou, afirmando que a infração está baseada na “Planilha 16”, ocorrendo *“apenas o cometimento de uma falha no lançamento dos dados da infração”* com a correção da data.

Pela análise da planilha 16, juntada à fl. 147, constato que foram indicados os prazos de entrega e as datas de entrega, e não constatei qualquer atraso nos doze meses do exercício de 2014.

Portanto, considero que houve cerceamento do direito de defesa, visto que a descrição da infração (fl. 8), indica a planilha 16 como prova da infração, e por isso, acato a nulidade requerida nos termos do art. 18, I do RPAF/BA. Infração nula.

Infração 16 (falta de entrega de EFD ou entrega sem as informações exigidas), o defendente alegou que no auto de infração foi indicado a “Planilha 18” mas lhe foi apresentado a “Planilha 17”, que relaciona fatos geradores do exercício de 2013, e a infração relaciona ocorrências de 2017.

O autuante contestou esta alegação defensiva, afirmando que a empresa foi intimada para corrigir as EFD's de 2013 e 2014 (fl. 28), detalhados na mídia do DVD (fl. 179), porém, reconheceu que incluiu no arquivo Excel “*apenas o demonstrativo relativo ao ano de 2013, ao tempo em que, apenas efetuou o lançamento das multas relativas ao ano de 2014*”.

Pela análise dos elementos contidos no processo, constato que na descrição da infração (fl. 8), foi indicado que a infração tem como base as inconsistências contidas na Planilha 18, e relaciona fatos geradores relativos ao período de janeiro a dezembro/2014. No processo não foi encontrada esta planilha e sim a de nº 17 (fls. 148), que relaciona prazos e datas de entregas da EFD, relativa ao exercício de 2013.

Pelo exposto, constato que assiste razão ao sujeito passivo, na medida que a descrição da infração indica planilha (18), não juntada ao processo, e a planilha 17 relaciona fatos geradores do exercício de 2013, que difere dos constantes do demonstrativo de débito da infração, que relaciona fatos geradores do exercício de 2014. Entendo que tudo isso implicou em cerceamento do direito de defesa, motivo pelo qual, acato a nulidade suscitada nos termos do art. 18, I do RPAF/BA.

Por tudo que foi exposto, julgo PROCEDENTE EM PARTE o auto de infração conforme demonstrativo resumo abaixo.

Infração	Autuado	Devido	Multa	Situação
1	2.364,57	2.364,57	60%	Reconhecida
2	481,75	481,75	100%	Reconhecida
3	9.289,30	7.648,76	100%	Procedente em parte
4	100.041,62	100.041,62	60%	Procedente
5	9.767,61	9.767,61	60%	Reconhecida
6	21.523,22	13.480,35	60%	Procedente em parte
7	57.207,93	53.839,22	100%	Procedente em parte
8	920,00	920,00	-----	Procedente
9	44.707,05	7.268,48	100%	Procedente em parte
10	6.077,35	3.556,85	60%	Procedente em parte
11	2.391,36	0,00	-----	Improcedente
12	5.854,20	0,00	-----	Improcedente
13	2.940,00	2.940,00	-----	Procedente
14	460,00	460,00	-----	Procedente
15	1.380,00	0,00	-----	Nula
16	16.560,00	0,00	-----	Nula
Total	281.965,96	202.769,21		

VOTO DIVERGENTE (Infração 4)

Peço vênha para divergir do ilustre Relator, somente quanto à solução de mérito da infração 04, que se refere à exigência de ICMS sobre as operações promovidas através de ECFs (Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal), excluídas pelo contribuinte da tributação do imposto. As operações excluídas se referem às saídas de mercadorias isentas, com imposto já antecipado pelo regime de substituição tributária de ingredientes que não compuseram o preparo de refeições e de derivados de farinha de trigo, a exemplo dos baguetes, espécie de pão cujo imposto é também recolhido de forma antecipada, por ocasião da aquisição da matéria-prima principal utilizada no seu preparo, no caso, a farinha de trigo.

As exclusões da base de cálculo das operações com os citados produtos – isentos e cujo imposto é substituído pelo fornecedor em razão do enquadramento da mercadoria no regime da ST - tem sustentação legal nas disposições do art. 267, inc. VI do RICMS-Ba, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12. É que o regime tributário estabelecido neste dispositivo do Regulamento do imposto, disciplina a redução da base de cálculo, com a seguinte redação:

Art. 267. É reduzida a base de cálculo do ICMS, em opção à utilização de quaisquer outros créditos fiscais:
(...)

VI - das operações realizadas por restaurantes, churrascarias, pizzarias, lanchonetes, bares, padarias, pastelarias, confeitarias, doçarias, bombonérias, sorveterias, casas de chá, lojas de “delicatessen”, serviços de “buffet”, hotéis, motéis, pousadas, fornecedores de salgados, refeições e outros serviços de alimentação, de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento), observado o disposto no § 1º e o seguinte (Conv. ICMS 91/12):

Está implícito no regramento acima reproduzido, que a carga tributária de 4% será aplicada sobre as operações tributadas e não sobre o total das receitas auferidas pelo estabelecimento, visto que a redução é aplicável sobre a base de cálculo do ICMS, não havendo qualquer menção na norma do benefício, de que as operações isentas e as já tributadas de forma antecipada, tenham que ser consideradas tributadas pelo contribuinte beneficiário, para depois proceder à redução da carga para o patamar de 4%. A redação da norma não permite essa interpretação, pois a mesma não dispõe que a tributação é sobre a receita auferida pelo estabelecimento. Repito: o legislador, nas disposições do art. 267, inc. VI do RICMS/12, não fez incidir a carga tributária de 4% sobre a receita auferida. Fez referência tão somente às operações com base impositiva, para a partir delas aplicar a redução da base cálculo.

Importante destacar que as operações isentas e as operações tributadas de forma antecipada pelo regime de substituição, não geram para o adquirente das mercadorias direito à apropriação de crédito fiscal na conta corrente fiscal do imposto. Tributá-las, mesmo que através da carga reduzida, significa inserir no texto da norma o que ela não contempla, em afronta ao princípio da legalidade estrita, pois faz incidir imposto sobre fatos excluídos da tributação - em relação às operações isentas - e tributa novamente operações já alcançadas pela incidência do imposto, com encerramento da fase de tributação - em relação às mercadorias enquadradas no regime da ST.

Divirjo, portanto, do relator, na interpretação que o mesmo fez do texto da norma contida no art. 267, VI do RICMS/12, de forma que assiste razão ao contribuinte, devendo ser acolhida a redução do valor lançado no item 04 do Auto de Infração, conforme Demonstrativos inseridos às fls. 210 a 210 (Anexos 1 e 2 da peça de defesa). Exercício de 2013: R\$ 36.721,09 e exercício de 2014: R\$ 34.325,81. Julgo, portanto, PROCEDENTE EM PARTE a Infração 04, devendo este item ser reduzido de R\$ 100.041,62 para R\$ 71.146,90.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206837.0013/17-4**, lavrado contra **SUPERPÃO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$198.449,21**, acrescido da multa de 60% sobre o valor de R\$129.211,00 e 100% sobre o valor de R\$69.238,21, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “b” e “f”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas fixas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$4.320,00**, prevista nos incisos XXII, XVIII, “c” e XV, “h” da citada Lei e artigo, ambas previstas pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO DIVERGENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR