

**A. I. Nº** - 299430.0015/20-4  
**AUTUADO** - CFRC COMERCIAL DE ALIMENTOS EIRELI  
**AUTUANTES** - LUCÍLIA PEREIRA LEDO, JORGE LUIZ SANTOS DA COSTA e JUVÊNCIO RUY CARDOSO NEVES  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 29/11/2021

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0175-02/21-VD**

**EMENTA: ICMS. 1.** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Ausentes nos autos elementos consistentes para elidir a infração por parte do sujeito passivo. Infração mantida. **2.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. **a)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE TERCEIROS DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Infrações reconhecidas pela empresa autuada. **3.** ENTRADAS NÃO REGISTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Esta situação indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Documentos fiscais não registrados na ECD. Não foi comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. **4.** FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALIQUOTAS. AQUISIÇÕES EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. MERCADORIAS DESTINADAS AO CONSUMO, E/OU ATIVO FIXO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. **a)** NOTAS FISCAIS ESCRITURADAS. Ajustes feitos em sede de diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal, reduziram os valores lançados, tornando parcialmente subsistente. **b)** NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS. Infração reconhecida pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 16 de setembro de 2020 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$696.159,02, além de multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **02.01.03.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2019, no montante de R\$7.214,24, multa de 60%.

Infração 02. **04.05.01.** Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento na sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de

estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2019), totalizando R\$584.188,22, multa de 100%.

Infração 03. **04.05.08.** Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2019), no valor de R\$31.469,93, indicada multa percentual de 100%.

Infração 04. **04.05.09.** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (2019), sendo calculada omissão de R\$7.312,13, multa de 60%.

Infração 05. **05.05.01.** Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entrada de mercadorias não registradas, de R\$35.987,83, multa de 100%. Consta a seguinte informação dos autuantes: *“Contribuinte não efetuou lançamentos de notas fiscais de entradas de mercadorias e bens na sua escrita fiscal. Regularmente intimado, também não comprovou os registros destas notas na sua escrituração contábil digital, conforme demonstrativos, intimações e arquivos da ECD anexos”*.

Infração 06. **06.05.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, nos meses de março, abril, julho, setembro a dezembro de 2019, estando tais documentos regularmente escriturados, no valor de R\$22.520,99, multa de 60%.

Infração 07. **06.05.01.** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, relativo a notas fiscais não lançadas na escrituração fiscal, no total de R\$7.465,68, multa de 60%. Ocorrências apuradas em julho e novembro de 2019.

Tempestivamente, o autuado, por seu advogado, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 132 a 137-v, onde após resumo das infrações, aponta equívoco na infração 01, uma vez que as notas relacionadas têm como destinatária a própria empresa autuada, tendo sido emitidas para documentar a mudança de situação das mercadorias, da condição de “para comercialização”, para “uso/consumo/produção”, ou “avaria”, ou “ajuste de saída”.

Explicita ter sido a nota fiscal 5066 emitida com destinatário errado, mas se refere a “uso do refeitório (café da manhã)”.

Traz quadro expressando a situação das notas fiscais, conforme informações complementares dos documentos.

Para as infrações 02, 03 e 04, registra acatar os lançamentos, diante de ter indicado falha no cadastro de fornecedores, uma vez que no seu sistema, alguns deles foram cadastrados como “agenda 4”, condição em que não considera as entradas dos fornecedores para efeito da apuração do inventário, sendo que para a correção de tal erro, seria necessário gerar novo inventário para 2019.

Na infração 05, da análise do demonstrativo utilizado para apuração da base de cálculo, conclui ser o mesmo nulo, diante da Súmula 01 do CONSEF, devidamente reproduzida.

Justifica seu argumento, diante do fato de o demonstrativo refletir “omissão de saídas de NF-e” e não omissão de saídas de mercadorias.

Entende que os autuantes deveriam ter juntado todos os documentos fiscais indicados, além demonstrar a suposta omissão de saídas de mercadorias e bens a partir das próprias mercadorias e bens.

Aponta que o demonstrativo apresenta a aplicação de proporcionalidade, com percentuais não demonstrados, sobre o valor do documento fiscal para fins de apuração da base de cálculo, o que o leva a concluir não ser a demonstração da base de cálculo das supostas omissões de saída, clara nem compreensiva, sendo inadequado o método para apuração do tributo.

Conclui pela nulidade da infração.

Na infração 06, após reproduzir o teor do artigo 17 da Lei 7.014/96, destaca o inciso XI, que trata da base de cálculo na hipótese de entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.

Chama a atenção para o § 6º do artigo retro mencionado, arguindo que o demonstrativo apresentado não lhe permite apurar a base de cálculo da operação e o valor do diferencial de alíquota devido, além de o método aplicado para a apuração do tributo ser inadequado.

Acrescenta, ainda o fato de a NCM das mercadorias dever ser acrescentado ao demonstrativo, a fim de poder apurar possíveis benefícios fiscais de redução de base de cálculo, previstos no Convênio ICMS 52/91 e artigo 266, inciso XIII, do RICMS/12, restando, ao seu entender, não estar a demonstração da base de cálculo clara e nem compreensiva, sendo o método aplicado para a apuração da base de cálculo inadequado.

Finalmente, para a infração 07, assegura servir a mesma de parâmetro para análise defensiva para a infração 06, contendo o demonstrativo daquela infração os elementos necessários para se apurar a base de cálculo, estando o método utilizado de acordo com o § 6º, do artigo 17 da Lei 7.014/96, reconhecendo a infração, concluindo pela nulidade da infração.

Conclui requerendo *“pela improcedência da infração 09 e pela nulidade das infrações 05 e 06”*.

Informação fiscal prestada pelos autuantes às fls. 143 a 147, esclarece ter sido o trabalho executado com base na Escrituração Fiscal Digital (EFD) e nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e) constantes no banco de dados da SEFAZ-BA, durante o terceiro trimestre de 2020, abrangendo o exercício de 2019, tendo resultado no presente Auto de Infração, em razão de diversas infrações.

Pontuam ter o contribuinte concordado com as infrações 02 a 04, relativas a levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, e a infração 07, pela falta de recolhimento da diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de mercadorias para uso ou consumo, apurado através de notas fiscais eletrônicas de entradas não lançadas. Seu pedido de parcelamento foi deferido.

Para a infração 01, invocam o artigo 83, inciso VII, do Regulamento do ICMS o qual dispõe sobre a obrigação de emissão de NF-e para o contribuinte que tenha optado em destinar mercadorias adquiridas para comercialização para serem utilizadas, consumidas, integrarem o ativo imobilizado ou até para emprego em objeto alheio à atividade do estabelecimento. Isto porque o próprio contribuinte passa a ser o consumidor, gerando a incidência do ICMS.

Indicam que no caso desta infração, exceto as notas fiscais de nº 5050, 5552, 6206 e 5597, as mercadorias saíram para “consumo do refeitório”, “para uso da loja”, “para uso da padaria” e “para uso do refeitório”, todas com o CFOP 5949 (outras saídas), conforme exemplifica o extrato que o contribuinte colocou em sua defesa (fl. 133). Nos locais citados, as mercadorias foram consumidas definitivamente, não constando na EFD qualquer lançamento de outras saídas tributadas.

Aduzem que nas informações complementares das NFE 6206 e 5597 constam que as saídas das mercadorias tributadas (salsicha e atum de banana) foram destinadas a “ajuste de saída”, ou seja, uma saída tributada que não foi objeto do registro prévio correto.

A nota fiscal nº 5551 é de modelo 01, o que significa não ser eletrônica. Como o CFOP utilizado é o 5949, portanto o mesmo constante das notas fiscais anteriormente analisadas, não é possível concluir que esta saída foi para “TRANSFORMACAO KIT PARA UNIDADE”, como quer o contribuinte, uma vez que, em tal suposição, deveria ser o CFOP 5926 (Lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadoria decorrente de formação de kit ou de sua desagregação).

Reconhecem ter a nota fiscal 5050 realmente como informação complementar ser destinada “para mudança de estoque”. Acontece que o contribuinte, através das NFEs 5021, 5028, 5030 e 5050, promoveu saídas de produtos “charques” para “mudança de estoque”, mas somente retornando ao estoque as quantidades indicadas nas NFEs 5021, 5028 e 5030. Portanto, as saídas das mercadorias constantes da NFE 5050 foram para destinatário ignorado, já que para o estoque do contribuinte não retornaram. A tabela abaixo demonstra a situação informada:

SAÍDAS							
Código	Descrição		NFE	CFOP	Inf. Complementares	Quant.	Unid. Valor
13927	CHARQUE COXAO TRAS BELLO CHARQ KG	22/01/2019	5021	5949	MUDANCA DE ESTOQUE	238,423	KG 6.196,61
13897	CHARQUE DIANTEIRO BELLO CHARQUE KG	22/01/2019	5030	5949		1.155,000	UN 27.708,45
13889	CHARQUE PONTA AGULHA BELLO CHARQ KG	22/01/2019	5028	5949	MUDAMCA DE COD	5.097,000	UN 91.695,03
13897	CHARQUE DIANTEIRO BELLO CHARQUE KG	28/01/2019	5050	5949	PARA MUDANCA DE ESTOQUE	94,000	UN 2.067,06
13889	CHARQUE PONTA AGULHA BELLO CHARQ KG	28/01/2019	5050	5949	PARA MUDANCA DE ESTOQUE	420,000	UN 8.395,80
ENTRADAS							
896179	CHARQUE COXAO TRAS BELLO CHARQ 1X30KG	22/01/2019	5022	1949		238,423	CX 6.196,61
896187	CHARQUE DIANTEIRO BELLO CHARQUE 1X30KG	22/01/2019	5031	1949		1.155,00	CX 27.708,45
896152	CHARQUE PONTA AGULHA BELLO CHARQ 6X5KG	22/01/2019	5029	1949		5.097,99	CX 91.695,03

Face ao exposto, mantém na íntegra o teor desta infração.

Na infração 05, rebatem a arguição defensiva de nulidade da infração com base nos seguintes pressupostos:

- “o demonstrativo reflete ‘omissão de saídas de NF-e’ e não omissão de saídas de mercadorias e que “não há uma única mercadoria indicada no demonstrativo”;
- “deveria ter juntado todos os documentos fiscais indicados, além de demonstrar a suposta omissão de saídas de mercadorias e bens a partir das próprias mercadorias e bens”; e
- “o que o demonstrativo apresenta é aplicação de proporcionalidade (com percentuais não demonstrados) sobre o valor do documento fiscal para fins de apuração da base de cálculo”.

Indicam ser a infração resultado da identificação da existência de inúmeras notas fiscais de entradas não lançadas na escrita fiscal do contribuinte, e para verificar ocorrência de presunção de operações tributáveis sem pagamento do imposto, em razão de entradas de mercadorias ou bens não registrados, conforme previsto no artigo 4º, § 4º, inciso IV, da Lei do ICMS, foi o contribuinte intimado em duas oportunidades (fls. 20 e 21) para que ele informasse “a data e número do registro contábil das notas fiscais eletrônicas (NFEs) de entradas, as quais não foram escrituradas na EFD”.

Registram ter a manifestação do contribuinte resultado na exclusão, apenas, das notas fiscais denegadas e de outras poucas registradas em sua Escrituração Contábil Digital (ECD), anexa ao Auto de Infração (fl. 127), não tendo, porém, o condão de elidir a quase totalidade da presunção de omissão de saídas apurada através das notas fiscais de entradas não registradas em ambas as escritas: fiscal e contábil.

Explicitam que configurada a infração, elaboraram o demonstrativo com o número, data e chave da NFE, o CNPJ do emitente, o Estado de origem e o valor total da nota, sendo que este valor (não importa o tipo de mercadoria ou bem adquirido) representa o valor presumível das omissões de saídas anteriormente praticadas pelo autuado que deram suporte às aquisições. Como este contribuinte trabalha com mercadorias tributadas, isentas e enquadradas no regime da

substituição tributária, calcularam a proporcionalidade das saídas tributadas com base no próprio CFOP das notas fiscal contidas na sua escrituração fiscal. Os percentuais foram apurados e enviados ao contribuinte por uma planilha denominada “CFRC - NFEs de entradas não lançadas EFD e ECD - cálculo da proporcionalidade”, através da mesma mensagem do DTE em que foi enviado o presente Auto de Infração (fl. 128).

Isto posto, entendem regularmente configurada a presente infração.

Na infração 06, diante da reclamação da suposta falta da base de cálculo da infração e da NCM das mercadorias “*para apurar possíveis benefícios fiscais de redução de base de cálculo previstos no Convênio ICMS nº 52/91 e no art. 266, XIII, do RICMS-BA*”, esclarecem que diferentemente do que diz, o demonstrativo da infração que lhe foi enviado (fl. 128) e constante às fls. 123 a 125 indica a base de cálculo, o IPI, o frete e a alíquota do ICMS da nota fiscal de origem e a base de cálculo da diferença de alíquota, calculada de acordo com o artigo 17, inciso XI, da Lei do ICMS.

Com relação à alegação da falta da NCM ter lhe prejudicado a verificação de possível redução de base de cálculo, ressaltam que o “Convênio ICMS 52/91” trata de “*redução da base de cálculo nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas*”, enquanto o artigo 266, XIII, do RICMS-BA dispõe sobre redução de base de cálculo nas “*operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados, seus periféricos e suprimentos, indicados a seguir, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%*”.

Sobre este assunto, o que estava em vigor entre 05/11/16 e 31/12/19 era o artigo 268, § 4º, que dizia: “*Para fins de pagamento da diferença de alíquotas, não será considerada qualquer redução da base de cálculo relativa à operação interna prevista neste artigo ou em outro dispositivo da legislação tributária estadual*”.

Observam nada ter a reparar nesta infração.

Por fim, pedem o envio do presente processo administrativo fiscal para análise e julgamento.

Constam às fls. 151 a 153, demonstrativos de recolhimento dos valores tidos pelo sujeito passivo como devidos.

Em 23/12/2020, foi o feito remetido para julgamento (fl. 149), sendo distribuído a este relator em 28/01/2021 (fl. 153-v).

Na sessão de julgamento do dia 26/02/2021, o lançamento foi convertido em diligência, com o fito de que os autuantes esclarecessem a discrepância entre o critério para apuração da base de cálculo na infração 06, em relação ao critério estipulado na infração 07, ainda que sejam relativas a mesma prática infracional, mediante prestação de nova informação fiscal, nos termos do artigo 127, § 6º do RPAF/99, sendo oportunizado ao contribuinte a possibilidade de manifestação (fl. 156).

Atendendo a diligência requerida, um dos autuantes às fls. 161 e 162 indica utilizar o SIAF, Sistema Integrado de Auditoria Fiscal, que em sua concepção calcula a diferença de alíquota nas aquisições interestaduais de materiais para uso e consumo tomando como base as notas fiscais de entradas escrituradas, cujos CFOP registrados se referem a estas operações (2551 ou 2556).

No caso de notas fiscais não lançadas, há a necessidade de se calcular a diferença em planilha eletrônica, como feito na infração 07, utilizando os critérios adotados pelo artigo 17, inciso XI, e seu § 6º, da Lei 7.014/96, os quais estão validados pela DITRI.

Aponta que como pode ser visto na fl. 125, no demonstrativo da infração 06, a base de cálculo da DIFAL utilizada está “de acordo com a orientação da DITRI”, sendo a mesma utilizada na infração 07.

Para atendimento da diligência, assevera ter feito detalhadamente os cálculos em planilha eletrônica da infração 06, anexa, utilizando os mesmos critérios da infração 07, entretanto, constatou duas diferenças em cálculos do sistema SIAF que prejudicaram o contribuinte.

A primeira delas diz respeito a produtos que têm o benefício da redução de base de cálculo nas saídas internas e interestaduais prevista em Convênio, no caso, o ICMS 52/91, referente a

equipamentos industriais e implementos agrícolas, citado na fl. 134 dos autos, porém, utilizando como referência o artigo 266, inciso XIII do RICMS/12, que trata de operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados, seus periféricos e suprimentos, motivo pelo qual mencionou o artigo 268, § 4º do mesmo diploma regulamentar.

Menciona que a redução prevista no Convênio ICMS 52/91 é contida no artigo 266, inciso I, do Regulamento do ICMS, e o SIAF leva em consideração. Só que num provável erro de preenchimento de fórmula a alíquota interna aplicada não correspondeu à carga tributária prevista no referido Convênio, de 8,8%, sendo este fato comunicado aos responsáveis pela manutenção do referido sistema.

A segunda diferença é que, conforme informações destes responsáveis, na concepção do SIAF só é admitido o crédito do ICMS destacado nas “informações complementares” de nota fiscal emitida por fornecedores do Simples Nacional caso este ICMS esteja inserido no campo próprio da nota fiscal eletrônica. Para evitar discussão por valores irrelevantes, preferiu considerar estes créditos na planilha elaborada, garante.

Sendo assim, comparando a planilha anexa com os valores informados na infração 06 apurou a diferença apontada na mesa, devidamente colacionada aos autos.

Cientificado por meio do DTE em 11/06/2021 (fl. 165), o contribuinte retorna aos autos, se manifestando no sentido de que suas razões de impugnação para a infração 06 são pertinentes em relação ao demonstrativo original.

Quanto ao novo demonstrativo, este carece de revisão, pois se deixou de observar a redução de base de cálculo prevista no inciso XIII do artigo 266, do RICMS, e no inciso XII do artigo 267, do RICMS, garante.

Mais uma vez atuando no processo, um dos autuantes esclarece que (fls. 174 e 175), não ter a empresa informado quais itens do demonstrativo que gozam do benefício aludido, não sendo possível a aplicação dos artigos 268, § 4º e 266, inciso XII, em relação ao cálculo da diferença de alíquotas.

Após transcrever o teor da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 52/91, esclarece que os únicos produtos adquiridos e que gozam de tal benefício são os das notas fiscais 2.481, de 08/10/2019 e 637.295, de 11/11/2019, chamando atenção para o fato de que na coluna “alíquota ou carga”, utilizada para o cálculo do ICMS devido ao estado da Bahia, se constata que a carga tributária de 8,8% é a prevista no inciso II, da Cláusula Primeira do Convênio supramencionado.

Foram os autos encaminhados pelo órgão preparador em 22/07/2021, recebidos no CONSEF em 23/08/2021 (fl. 177) e distribuídos a este relator em 26/07/2021 (fl. 177-v).

Presente na sessão de julgamento, o Dr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos, OAB/BA 26.397, o qual em sustentação oral arguiu na infração 01, a correção do erro mencionado quanto a infração, indevidamente nomeada na defesa apresentada como infração 09.

Nesta infração, diz ter havido erro da empresa, mas das “informações complementares” das notas fiscais é possível se ver a verdadeira destinação das mercadorias.

Na infração 05, assevera que a apuração de omissão de saídas se deu a partir dos valores das notas fiscais, e que a legislação fala em omissões de saídas de mercadorias tributadas, e a fiscalização aplicou proporcionalidade sem esclarecer os critérios utilizados.

Entende que se deveria aplicar a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, e não cobrança de imposto.

Por fim, na infração 06, registra o reconhecimento dos autuantes quanto ao erro cometido, sendo elaborado novo demonstrativo, com o qual concorda em seus resultados.

## VOTO

O presente lançamento constitui-se em sete infrações arroladas pela fiscalização, sendo objeto de impugnação por parte do autuado as de número 01, 05 e 06.

Deste modo, as infrações 02, 03, 04 e 07 não contestadas pela defesa, muito ao contrário, reconhecidas como devidas, se encontram fora da lide, e tidas como procedentes.

Verifico que o sujeito passivo foi comunicado acerca do início da ação fiscal através de encaminhamento, via DTE do documento Cientificação de Início de Ação Fiscal, em 08/07/2020, através da mensagem 165.626, lida e cientificada pelo sujeito passivo em 10/07/2020 (fl. 09).

Constam, ainda, Intimação para Apresentação de Livros e Documentos e/ou Prestação de Informações, postada em 23/07/2020, através da mensagem 167.521, lida e cientificada em 28/07/2020 (fls. 11 e 12), bem como outras intimações específicas, como se pode observar às fls. 13 a 21.

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 22 a 126, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 127.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva e precisa peça de impugnação.

Registro que inexistente infração 09 no feito, apenas sete, como relatado anteriormente, creditando tal pedido, feito ao final da defesa, a equívoco cometido pelo nobre defensor.

Não existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual adentro na análise do mérito, uma vez que as arguições de nulidade do feito se prendem a questões materiais, a serem analisadas em seu devido tempo.

Para a infração 01, que versa sobre falta de recolhimento do ICMS em razão de ter o contribuinte praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, sendo a tese defensiva a de que houve mudança de situação das mesmas, as quais, originalmente destinadas a comercialização, foram utilizadas em consumo, produção, ajustes de estoques, com o que não concordam os autuantes.

A respeito de tal matéria, assim determina a regra estatuída no artigo 83 do RICMS/12:

*“Art. 83. A NF-e será emitida pelo contribuinte obrigado ao seu uso ou que tenha optado:*

*(...)*

*VII - por ocasião da destinação a uso, consumo ou integração ao ativo imobilizado ou a emprego em objeto alheio à atividade do estabelecimento, de mercadoria adquirida para comercialização, industrialização, produção, geração ou extração”.*

É direito do contribuinte alterar a destinação da mercadoria adquirida e adentrada em seu estabelecimento, não podendo ser contestada tal prática.

Todavia, para que isso aconteça e se perfaça, é necessário que seja o regramento normativo atendido e respeitado em sua inteireza.

Logo, tendo sido as mercadorias entradas com apropriação do crédito fiscal, no momento em que ocorre a transferência interna são desviadas para outras funções ou atividades, devem ser debitadas do imposto de modo a respeitar a não cumulatividade do mesmo, como no caso de documento fiscal emitido para ajuste de estoque, por exemplo, uma das hipóteses presentes na autuação em tela, ao lado do “*ajuste de saídas*”.

No caso do uso no próprio estabelecimento de mercadoria originalmente destinada a comercialização, deveria a autuada proceder ao estorno de crédito, o que não se tem notícia nos autos, o mesmo acontecendo no uso no refeitório.

Sabido é, que o exame da matéria, pois, demanda apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova, e de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal.

Odete Medauar (A Processualidade do Direito Administrativo, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que *“O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carrear para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”*.

Hely Lopes Meirelles (Direito Administrativo Brasileiro, São Paulo, RT, 1 6ª edição, 1991, página 581) entende que *“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”*.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial, quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo.

Assim, percebe-se que a Carta Magna quis assegurar, aos litigantes, garantias semelhantes tanto no processo judicial, quanto no administrativo. Apesar disso, não se pode dizer que não existem diferenças entre eles, um dos mais expressivos elementos diferenciadores resulta da jurisdição.

Não se podem afastar, no processo administrativo fiscal, os diversos princípios informadores do processo judicial e garantias constitucionais do cidadão, entre eles, os princípios da verdade material e do livre convencimento motivado do julgador, reitero.

Dessa forma, a valoração das provas à luz do princípio da verdade material, deve obedecer aos princípios constitucionais e às normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, é que se reveste o princípio da verdade material.



O Processo Administrativo Fiscal busca, pois, a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas.

A denominada verdade material, funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador, em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso, as alegações do contribuinte não vieram acompanhadas das devidas e necessárias provas, que somente ele poderia carrear aos autos, em suporte aos argumentos postos, o que permite a plena aplicação do artigo 142 do RPAF/99:

*“Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”.*

Inexiste, pois, comprovação de que a tributação ocorreu para as operações arroladas no demonstrativo de fls. 23 a 32, bem como a adoção de outro procedimento que anulasse eventual crédito fiscal apropriado em relação às mesmas, senão, apenas a indicação das notas fiscais, na planilha inserida à fl. 133 da peça de impugnação, com indicação de sua destinação, conforme alegação defensiva, elemento insuficiente para se demonstrar a incorreção do lançamento.

Desta forma, fica a infração mantida.

Na infração 05, se trata de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de mercadorias não registradas, situação elencada no artigo 4º, § 4º, inciso IV da Lei Estadual 7.014/96:

*“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”.*

Se trata de presunção legal relativa, admitindo, pois, prova em contrário do contribuinte autuado, ao qual compete o ônus de elidi-la.

Por outro lado, sabido é, que tal presunção legal somente pode ser aplicada caso se constate e confirme a omissão lançada, mediante exame, não apenas e tão somente na escrituração fiscal do contribuinte, mas, igualmente, na escrituração contábil do mesmo, o que foi, efetivamente realizado, a vista da argumentação e documentação trazidos aos autos pelos autuantes.

A manutenção da autuação, diz respeito a que verificação dos fatos se deu na escrita contábil do contribuinte, e não na escrita fiscal, tendo sido, inclusive, objeto de e-mails de intimação para apresentação da Escrituração Contábil Digital (ECD), consoante fls. 20 e 21, através de mensagens do DTE de número 172.508, de 20/08/2020 e 174.182, de 07/09/2020, o que autoriza a cobrança e lançamento do imposto na forma realizada, sem que a empresa acostasse aos autos qualquer contestação em relação aos dados e elementos da acusação formulada.

Desta maneira, não pode ser considerado o teor da Súmula 07 do CONSEF:

*“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”.*

A tese defensiva para tal infração se resume ao pedido de nulidade do demonstrativo elaborado pelos autuantes, vez que ao seu entender “o demonstrativo reflete omissão de saídas de NF-e e não omissão de saídas de mercadorias” e que “não há uma única mercadoria indicada no demonstrativo”, além de que os autuantes deveriam ter juntado todos os documentos fiscais nele indicados, bem como demonstrar a suposta omissão de saídas de mercadorias e bens a partir das próprias mercadorias e bens.

Aponta, ainda, que o demonstrativo apresenta a aplicação de proporcionalidade, com percentuais não demonstrados, sobre o valor do documento fiscal para fins de apuração da base de cálculo, o que o leva a concluir não ser a demonstração da base de cálculo das supostas omissões de saída, clara nem compreensiva, sendo inadequado o método para apuração do tributo.

Os autuantes mantêm ao lançamento, não concordando com os argumentos da defesa, indicando ter calculado a proporcionalidade das saídas tributadas como base no próprio CFOP das notas fiscais contidas na sua escrituração fiscal, sendo os percentuais apurados e enviados ao contribuinte por uma planilha denominada “CFRC - NFEs de entradas não lançadas EFD e ECD - cálculo da proporcionalidade”.

Da análise da planilha de fls. 113 a 120, correspondente a esta infração, se constata a forma pela qual foi calculado o débito, estando presente na fl. 121, o cálculo da proporcionalidade de forma clara e precisa, apresentando todos os dados tidos como necessários para o seu pleno entendimento.

O contribuinte não nega a prática de que foi acusado, e em se tratando de presunção, há a inversão do ônus da prova, cabendo unicamente a este a prova do não cometimento da infração de que foi acusado.

Apesar da alegação defensiva de que poderiam estar incluídas na autuação notas fiscais relacionadas a mercadorias sujeitas a substituição tributária, por exemplo, e do demonstrativo fiscal elaborado e apresentado em cópia à autuada, a defesa não trouxe aos fólios elementos que comprovassem tal ilação, ainda que o mesmo contivesse, dentre outros elementos, a chave de acesso das notas fiscais eletrônicas, seus números, datas de emissão, CNPJ do emitente, valor do documento, percentual da proporcionalidade, valor da base de cálculo, alíquota e valor da operação.

No Processo Tributário, o Fisco ao produzir provas poderá utilizar de presunções ou indícios, quando lhe faltarem provas diretas, caso dos presentes autos, decorrente tal fato por motivo de ser a atividade probatória bastante ampla, desde que respeitados os limites constitucionais, a exemplo da utilização de meios ilícitos.

Neste sentido, pertinente invocar o ensinamento de Hugo de Brito Machado (O Devido Processo Legal Administrativo Tributário e o Mandado de Segurança, São Paulo, Malheiros, 2016) de que *“não se aplica ao lançamento tributário a doutrina segundo a qual os atos administrativos gozam de presunção de validade, cabendo sempre ao particular o ônus da prova dos fatos necessários a infirmá-los”.*

Caberia, então, à autuada, mais uma vez, trazer a essencial e necessária prova contrária à presunção suscitada, o que não ocorreu no presente caso, e que certamente resolveria a lide a seu favor, caso comprovasse não ser verdadeira a presunção legal que lhe foi imputada, o que, reitero, não ocorreu.

Ademais, das verificações realizadas, constatei serem as operações relativas a mercadorias tributáveis de que nos fala a presunção legal do artigo 4º da Lei 7.014/96, em quantidades

compatíveis para a comercialização, todas devidamente autorizadas e inseridas no Ambiente Nacional da Nota Fiscal Eletrônica.

Desta forma, entendo também plenamente aplicável as disposições dos artigos 142 (a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária) e 143 (a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal) do RPAF/99, uma vez ser a presunção legal uma das poucas situações em que se inverte o ônus da prova, reitero, tendo em vista que, regra geral, a prova incumbe a quem acusa.

Correta, pois, a autuação, e à vista de não ter sido elidida pela empresa autuada, conforme analisado acima, fica a mesma mantida, tal como indicada inicialmente.

As infrações 06 e 07 versam sobre falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento, estando as notas fiscais regularmente escrituradas (infração 06) e não escrituradas nos livros fiscais (infração 07).

Na peça defensiva apresentada, a defesa contesta a infração 06, reconhecendo a infração 07 conforme anteriormente relatado, sendo que a análise da matéria, pois, se restringirá, somente à infração 06.

A tese defensiva é de que a infração seria nula, diante da falta de clareza quanto a demonstração da base de cálculo utilizada, e o método aplicado para o cálculo do tributo.

Os autuantes inicialmente apontam ter utilizado de forma correta a legislação, e o procedimento foi devida e claramente explicitado, não cabendo a alegada nulidade.

A respeito do tema, a Lei 7.014/96, no artigo 2º, inciso IV, na redação vigente para a época dos fatos geradores, previa que incidiria o ICMS sobre “*as operações e prestações interestaduais que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto*”;

Quanto aos fatos em si, se por um lado, o artigo 266 do RICMS/12, previa:

*“Art. 266. É reduzida a base de cálculo, podendo ser mantido integralmente o crédito fiscal relativo às entradas e aos serviços tomados vinculados a essas operações:*

*(...)*

*XIII - das operações internas com aparelhos e equipamentos de processamento de dados, seus periféricos e suprimentos, indicados a seguir, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12%:*

*a) mini ventiladores para montagem de microcomputadores - NCM 8414.59.10;*

*b) máquinas e aparelhos de impressão por meio de blocos, cilindros e outros elementos de impressão da posição 84.42; outras impressoras, máquinas copiadoras e telecopiadores (fax), mesmo combinados entre si; partes e acessórios - NCM 8443;*

*c) caixas registradoras eletrônicas - NCM 8470.50.1;*

*d) máquinas automáticas para processamento de dados e suas unidades; leitores magnéticos ou ópticos, máquinas para registrar dados em suporte sob forma codificada e máquinas para processamento desses dados, não especificadas nem compreendidas em outras posições, inclusive computador de mesa (desktop), computador portátil (notebook e tablet) - NCM 8471;*

*e) máquinas do tipo das utilizadas em caixas de banco, com dispositivo para autenticar - NCM 8472.90.2;*

*f) partes e acessórios das máquinas da posição 84.71 - NCM 8473.30;*

*g) partes e acessórios das máquinas da posição 84.72 - NCM 8473.40;*

*h) partes e acessórios que possam ser utilizados indiferentemente com as máquinas ou aparelhos de duas ou mais das posições 84.69 a 84.72 - NCM 8473.50;*

*i) equipamento de alimentação ininterrupta de energia para microcomputadores - “no break” - NCM 8504.40.40;*

*j) roteadores digitais, em redes com ou sem fio - NCM 8517.62.4;*

k) aparelhos para transmissão ou recepção de voz, imagem ou outros dados em rede com fio; Distribuidores de conexões para rede (hubs); Moduladores/demoduladores ("modems") - NCM 8517.62.5;

l) outros aparelhos para comutação – NCM 8517.62.3;

m) dispositivos de armazenamento não-volátil de dados à base de semicondutores - NCM 8523.51;

n) câmeras conectáveis a microcomputadores para produção e transmissão de imagens pela internet ("web cams") - NCM 8525.80.29; o) monitores com tubo de raios catódicos - NCM 8528.4;

p) outros monitores - NCM 8528.5; q) circuitos impressos - NCM 8534.00.00;

r) circuitos integrados e micro conjuntos, eletrônicos - NCM 8542;

s) estabilizadores de corrente elétrica e "cooler" par"

t) tintas utilizadas como refil para cartuchos de imprimir em impressoras jato de tinta - NCM 3215;

u) cartuchos de tinta para impressoras jato de tinta e fitas para impressoras matriciais - NCM 9612.10.90;

v) bobinas térmicas para uso nos aparelhos de fax e impressoras de automação comercial, inclusive as impressoras fiscais - NCM 4811;

w) formulários contínuos: brancos, zebraados ou pré impressos, para uso em impressoras matriciais - NCM 4820.40".

Por outro, o artigo 268, ao abordar a redução de base de cálculo, assim explicitava, na redação da época:

"Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

(...)

§ 4º Para fins de pagamento da diferença de alíquotas, não será considerada qualquer redução da base de cálculo relativa à operação interna prevista neste artigo ou em outro dispositivo da legislação tributária estadual".

Esclareço que a autuação se resume ao ano de 2019, e que o Decreto 19.384, de 20/12/19, publicado no DOE de 21/12/19, revogou o mesmo, a partir de 01/01/2020. Logo, tal disposição vigorava plenamente na época das ocorrências arroladas na autuação, sendo de plena aplicação.

Já o artigo 267, inciso XII do RICMS, assim previa:

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

(...)

XII - softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados, de forma que a carga tributária seja correspondente a 5% (cinco por cento), excluída a aplicação de qualquer outro benefício fiscal (Conv. ICMS 181/15)".

E tal artigo foi aplicado pelos autuantes, sendo apenas constatado produtos que se enquadravam em sua determinação nas notas fiscais 2.481, de 08/10/2019 e 637.295, de 11/11/2019, não tendo o contribuinte apresentado concretamente outras notas em que o mesmo seria aplicável.

Ademais, da análise do demonstrativo da autuação, de fl. 128, verifico constar não somente o número da nota fiscal, como, igualmente, a chave de acesso dos documentos fiscais ali arrolados, o que permite a qualquer um, inclusive ao autuado e sua defesa, acessar tais documentos e verificar se as NCM dos produtos ali inseridos estariam ou não alcançadas pela redução de base de cálculo, o que no caso em tela, como já visto acima, se mostra inócua, à vista da determinação do § 4º do mencionado artigo 268 do RICMS/12.

Logo, descabe qualquer argumento em contrário, devendo os cálculos serem realizados sem a consideração de qualquer redução de base de cálculo nas saídas, conforme feito pelos autuantes, o que contribui para a manutenção da mesma.

Quanto a alegada nulidade da infração, não posso albergar, diante do acima exposto, sendo a mesma claramente explicitada e demonstrada pelos autuantes, sem qualquer mácula que pudesse lhe impor a pecha de nulidade.

Diante da discrepância apontada pela defesa, quanto a eventual diversidade de tratamento quanto aos valores apurados pelos autuantes nas infrações 06 e 07, esta Junta de Julgamento Fiscal,

determinou a realização de diligência, com o fito de que os autuantes esclarecessem os motivos e razões para tal, caso procedessem os argumentos defensivos.

Nesta oportunidade, foi apontada a inexistência de diversidade na forma de cálculo adotada para a cobrança do diferencial de alíquotas, sendo utilizado o mesmo critério para as infrações 06 e 07, tendo sido refeitos os cálculos apresentados, as diferenças alegadas decorrentes de erro no sistema utilizado, os quais foram corrigidos, implicando em redução do valor lançado, contra os quais, o contribuinte se insurge apenas na questão da redução de base de cálculo já analisada anteriormente, tendo, entretanto, na assentada do julgamento, concordado com os valores apresentados na planilha retificadora, o que me direciona a acolher os novos valores para a infração, de acordo como demonstrativo seguinte:

**2019**

Março	R\$	85,40
Abril	R\$	82,45
Julho	R\$	1.109,88
Setembro	R\$	978,19
Outubro	R\$	1.507,66
Novembro	R\$	12.981,07
Dezembro	R\$	255,73

Assim, a infração 06 é tida como parcialmente procedente em R\$ 17.000,38, nos períodos e valores acima descritos.

Pelas expostas razões, julgo o Auto de Infração procedente em parte em R\$ 690.638,41, na forma do seguinte demonstrativo:

Infração 01	R\$7.214,24 Multa de 60%
Infração 02	R\$584.188,22 Multa de 100%
Infração 03	R\$31.469,93 Multa de 100%
Infração 04	R\$7.312,13 Multa de 60%
Infração 05	R\$35.987,83 Multa de 100%
Infração 06	R\$17.000,38 Multa de 60%
Infração 07	R\$7.465,68 Multa de 60%

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299430.0015/20-4**, lavrado contra **CFRC COMERCIAL DE ALIMENTOS EIRELI**, devendo ser intimado o contribuinte, a recolher ICMS no valor de **R\$690.638,41**, acrescido das multas de 60% sobre R\$38.992,43, e 100% sobre R\$ 651.645,98, previstas no artigo 42, inciso II, alíneas “a”, “d” e “f” e III da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais, cabendo ao órgão competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos.

Sala de Sessões virtual do CONSEF, 16 de setembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR