

**PROCESSO** - A. I. Nº 299430.0015/20-4  
**RECORRENTE** - CFRC COMERCIAL DE ALIMENTOS EIRELI  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0175-02/21-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / INFAZ ATACADO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 08/04/2022

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0073-12/22-VD

**EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS.** Provado nos autos que o destinatário das notas fiscais é o próprio Autuado e, como não houve a circulação das mercadorias, não há imposto a exigir em função das saídas, apenas o estorno do crédito, quando devido. Infração 1 insubsistente. **2. 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. Decretada, de ofício, a insubsistência desta imputação em razão da existência concomitante da omissão de receitas em valor superior à detectada por presunção legal, como apurada através de saídas sem notas fiscais na auditoria de estoque, objeto da infração 2, cuja receita omissa pode ter sido suporte para as aquisições das entradas não registradas que ensejaram a presunção legal de omissão de saídas ínsita na infração 5, devendo levar em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário, de modo a evitar a possibilidade de duplicidade de incidência da tributação sobre as mesmas operações e no mesmo exercício. Infração 5 insubsistente. Não acolhida a preliminar de nulidade. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Vencido o voto do relator quanto à infração 1. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão exarada pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão JJF nº 0175-02/21-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/09/2020, para exigir o pagamento de ICMS no valor histórico R\$696.159,02, além de multas de 60% e 100%, em decorrência de 07 infrações, das quais apenas as infrações 01 e 05 foram objetos do Recurso Voluntário, a seguir transcritas:

**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 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”.

Em sede de defesa, a empresa autuada apresentou peça impugnatória às fls. 132 a 134. Apontou equívoco na infração 01, uma vez que as notas relacionadas têm como destinatário o próprio sujeito passivo. Para as infrações 02, 03 e 04, registrou acatar os lançamentos, diante de ter indicado falha no cadastro de fornecedores. Concluiu requerendo pela nulidade das infrações 05 e 06 e pela improcedência da infração 01. Por fim, reconheceu a infração 07.

Os autuantes apresentaram Informação Fiscal às fls. 142 a 147. Pontuaram 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. Tendo seu pedido de parcelamento sido deferido.

Para a infração 01 mantiveram na íntegra o teor desta infração. Nesse sentido, invocaram o artigo 83, inciso VII, do Regulamento do ICMS. Indicam que no caso desta infração, exceto as Notas Fiscais de nºs 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).

Na infração 05, rebatem a arguição defensiva de nulidade da infração, por entenderem regularmente configurada a infração.

E na infração 06, observam nada ter a reparar nesta infração.

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

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 sujeito passivo a possibilidade de manifestação (fl. 156).

Atendendo a diligência requerida, um dos autuantes às fls. 161 e 162 indicou 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, houve 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 nº 7.014/96, os quais estão validados pela DITRI.

Apontou no demonstrativo da infração 06 (fl. 125), a base de cálculo da DIFAL utilizada está “de acordo com a orientação da DITRI”, sendo a mesma utilizada na infração 07.

Cientificado por meio do DTE em 11/06/2021 (fl. 165), o sujeito passivo apresentou manifestação no sentido de que suas razões de impugnação para a infração 06 são pertinentes em relação ao demonstrativo original.

Em nova Informação Fiscal, um dos autuantes esclareceu às fls. 174 e 175, que não tinha o sujeito passivo 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.

Isto posto, o presente Processo Administrativo Fiscal foi encaminhado para a 2ª Junta de Julgamento Fiscal.

Esteve presente na sessão de julgamento, o Dr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos, OAB/BA nº 26.397, o qual em sustentação oral afirmou que na infração 05, 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. Argumentou que se deveria aplicar a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, e não cobrança de imposto. Por fim, na infração 06, registrou o reconhecimento dos

autuantes quanto ao erro cometido, sendo elaborado novo demonstrativo, com o qual concorda em seus resultados.

A referida JJF exarou decisão pela Procedência em Parte da autuação 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 nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, a seguir transcrita:

“(.....)

*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 conseqüentemente, 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 indeferir-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 folios 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%”.

Diante da decisão exarada pela 2ª JJF do Conselho de Fazenda Estadual, o sujeito passivo, inconformado com tal decisão de piso, interpôs, tempestivamente, o seguinte Recurso Voluntário através do seu patrono, o advogado Dr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos, OAB/BA nº 26.397, o qual passo a relatar em síntese.

De logo, apontou que o Recurso Voluntário alcança às infrações 01 e 05.

Relativo à infração 01, arguiu existir um equívoco no lançamento de ofício, pois as NF-e têm como destinatário a própria recorrente, logo não se poderia falar em saída de mercadoria para fins de incidência do ICMS, dada a falta de comercialização.

Explicou que as NF-e foram emitidas para documentar a mudança da situação das mercadorias da condição de “para comercialização” para “uso/consumo/produção” ou “avaria” ou “ajuste saída”.

Informou que a NF-e nº 5066 foi emitida com destinatário errado. Mas, se refere a “uso do refeitório (café da manhã)”.

Trouxe, em epígrafe, a tabela que expressa a situação das NF-e, conforme colacionado abaixo:

MÊS	NFE	CHAVE	CNPJ-DEST	CFOP	VALOR	OBSERVAÇÃO
201901	5050	29190123858568000143550010000050501001796998	23858568000143	5949	10.462,86	PARA MUDANCA DE ESTOQUE
201901	5063	29190123858568000143550010000050631001799294	23858568000143	5949	3.184,38	PARA USO DA PADARIA
201901	5064	29190123858568000143550010000050641001799348	23858568000143	5949	382,36	PARA USO DA LOJA
201901	5066	29190123858568000143550010000050661001799415	01838723026436	5949	796,88	PARA USO DO REFEITORIO (CAFÉ DA MANHÃ)
201902	5167	29190223858568000143550010000051671001831765	23858568000143	5949	3.238,65	USO PADARIA
201902	5168	29190223858568000143550010000051681001828630	23858568000143	5949	549,28	USO DA LOJA
201902	5170	29190223858568000143550010000051701001828654	23858568000143	5949	701,92	REFEITORIO
201903	5265	29190323858568000143550010000052651001860255	23858568000143	5949	3.391,51	USO PADARIA
201903	5266	29190323858568000143550010000052661001860260	23858568000143	5949	631,29	USO LOJA
201903	5269	29190323858568000143550010000052691001860289	23858568000143	5949	560,39	REFEITORIO
201904	5305	29190423858568000143550010000053051001869733	23858568000143	5949	6.097,90	
201904	5393	29190423858568000143550010000053931001893427	23858568000143	5949	2.066,45	USO PADARIA
201904	5393	29190423858568000143550010000053931001893432	23858568000143	5949	566,87	USO LOJA
201905	5508	29190523858568000143550010000055081001930439	23858568000143	5949	480,73	REFEITORIO MAIO
201905	5510	29190523858568000143550010000055101001930453	23858568000143	5949	586,31	USO LOJA MAIO
201905	5511	29190523858568000143550010000055111001930469	23858568000143	5949	3.104,03	USO PADARIA MAIO
201906	5552		23858568000143	5949	119,94	TRANSFORMACAO KIT PARA UNIDADE
201906	5597	29190623858568000143550010000055971001961648	23858568000143	5949	1.812,00	AJUSTE DE SAIDA VENDA EM OUTRO EAN
201906	5611	29190623858568000143550010000056111001965121	23858568000143	5949	449,96	USO LOJA JUNHO
201906	5612	29190623858568000143550010000056121001965161	23858568000143	5949	3.385,53	USO PADARIA
201907	5725	29190723858568000143550010000057251002003018	23858568000143	5949	533,56	CONSUMO REFEITORIO
201907	5727	29190723858568000143550010000057271002003039	23858568000143	5949	573,01	USO LOJA
201907	5728	29190723858568000143550010000057281002003079	23858568000143	5949	2.984,97	USO PRODUCAO PADARIA
201907	5736	29190723858568000143550010000057361002003518	23858568000143	5949	1.557,07	AVARIA LOJA
201908	5824	29190823858568000143550010000058241002040586	23858568000143	5949	841,51	CONSUMO REFEITORIO
201908	5826	29190823858568000143550010000058261002040629	23858568000143	5949	382,16	USO LOJA
201908	5827	29190823858568000143550010000058271002040650	23858568000143	5949	2.847,78	USO PADARIA
201909	5929	29190923858568000143550010000059291002080320	23858568000143	5949	1.194,76	REFEITORIO
201909	5931	29190923858568000143550010000059311002080395	23858568000143	5949	560,87	USO LOJA
201909	5932	29190923858568000143550010000059321002080406	23858568000143	5949	2.974,53	USO PADARIA
201910	6029	29191023858568000143550010000060291002121919	23858568000143	5949	1.149,69	CONSUMO REFEITORIO
201910	6031	29191023858568000143550010000060311002121968	23858568000143	5949	852,95	USO LOJA
201910	6032	29191023858568000143550010000060321002122104	23858568000143	5949	3.063,86	USO PADARIA
201911	6124	29191123858568000143550010000061241002162723	23858568000143	5949	1.728,24	CONSUMO REFEITORIO
201911	6126	29191123858568000143550010000061261002162744	23858568000143	5949	1.368,04	USO LOJA NOVEMBRO
201911	6127	29191123858568000143550010000061271002162750	23858568000143	5949	3.000,38	USO PADARIA
201912	6206	29191223858568000143550010000062061002200154	23858568000143	5949	3.607,20	AJUSTE DE SAIDA
201912	6222	29191223858568000143550010000062221002203394	23858568000143	5949	854,09	CONSUMO REFEITORIO
201912	6224	29191223858568000143550010000062241002203410	23858568000143	5949	985,17	USO LOJA - DEZEMBRO
201912	6225	29191223858568000143550010000062251002203426	23858568000143	5949	2.752,12	USO PADARIA - DEZEMBRO

Em relação ao julgamento da JFF, afirmou que o julgador errou, pois, a primeira prova a ser analisada é da acusação. Neste sentido afirmou que o auditor fez o seguinte relato: “*Deu saída sem tributação, inclusive para consumo interno, de mercadorias tributáveis como não tributadas*”.

À vista disso, asseverou que o primeiro erro foi a não ocorrência de saída, na concepção de mudança de titularidade das mercadorias, assim, não existindo fato gerador.

Nessa esteira, afirmou que todas as notas foram emitidas tendo como destinatária a própria recorrente. E que as destinações indicadas nas informações complementares atestam isso.

Argumentou ainda que a análise da acusação requer tão somente saber se as operações são ou não tributadas. E se as operações não são tributadas, o lançamento é improcedente.

Assim sendo, disse que não poderia o julgador exigir como prova a adoção de outro procedimento que anulasse eventual crédito fiscal apropriado em relação às mesmas operações (mercadorias).

Dessa forma, entendeu que a decisão da I. JFF deveria ser modificada.

Em relação à infração 05, concluiu que se trata de demonstrativo nulo, diante da Súmula CONSEF nº 01, que assim dispõe:

#### SÚMULA CONSEF Nº 01

**ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO.  
CERCEAMENTO DE DEFESA.  
FALTA DE DEMONSTRAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

É nulo o procedimento fiscal que não contenha, de forma clara e compreensiva, a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo.

#### PRECEDENTES JURISPRUDENCIAS

Acórdãos CJF nº 1064/99, 1071/99, 1123/99, 1132/99, 0122/00, 0292/00, 0457/00, 0721/00, 0734/00, 0864/00, 0948/00, 1098/00, 1271/00, 1440/00, 1772/00, 1811/00, 1915/00, 0045/01 e 0103/01.

Afirmou que o demonstrativo apresentado pela autuação foi a aplicação de proporcionalidade (com percentuais não demonstrados) sobre o valor do documento fiscal para fins de apuração da base de cálculo.

Dessa forma, argumentou que a demonstração da base de cálculo das supostas omissões de saídas não é clara e nem compreensiva, e o método aplicado para a apuração do tributo é inadequado. Portanto, o lançamento de ofício seria nulo.

Em seguida, trouxe trechos do Voto do relator da 2ª JJF. Sobre os trechos trazidos a recorrente manifesta seu descontentamento sobre o fato de que a mesma teria que trazer impresso documentos, e não poderia fazer prova com a indicação de chave de acesso assim como o autuante.

Explicou que os itens das notas fiscais estão nos próprios documentos fiscais indicadas pelo auditor. São notas fiscais eletrônicas e a indicação da chave de acesso já permite a visualização da nota fiscal em consulta ao sítio da NF-e na internet (site da SEFAZ-BA).

Informou ter juntado em anexo cópia dos DANFE relacionados pelo auditor fiscal.

Arguiu ainda se tratar de aquisições para uso ou consumo no estabelecimento, inclusive material de informática, remessa em comodato, impressos gráficos, retorno de conserto, compra de ativo, peças para conserto e revisão de veículos da empresa, pneus para uso nos veículos da empresa, peças e serviços de revisão de motos da empresa, abastecimentos de combustíveis, peças utilizadas no reparo de balanças da empresa, peças de vestuário para uso dos funcionários. Nesse sentido, colacionou vários exemplos ao longo de quase 4 páginas.

Informou ao final que *“em relação às mercadorias adquiridas para revenda, a infração 02 apurou as reais omissões de saídas no exercício fiscal de 2019 e nada foi apontado para os produtos acima”*.

Por fim, requereu a improcedência da infração 01 e a nulidade da infração 05.

Em seguida, os autos foram encaminhados a este Conselheiro Relator para devida instrução, o que ora passar a fazer, exarando o seguinte voto.

Registro a presença na sessão de julgamento do advogado do Autuado que efetuou a sustentação oral, Sr. Ednilton Meireles de Oliveira Santos - OAB/BA nº 26.397.

#### **VOTO (Vencido quanto à infração 1)**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, conforme previsto no art. 169, inciso I, alínea “b” do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de desonerá-lo do pagamento do ICMS exigido nas infrações 01 e 05 do presente Auto de Infração, que passo a analisar e decidir.

Antes de mais nada, vale assinalar que por existir tão somente um pedido de nulidade no que tange a infração 05, a apreciação inicialmente nos termos abaixo.

A **infração 05** diz respeito à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de entrada de mercadorias não registradas, ou seja, a razão legal da autuação foi a presunção de operações anteriores de saídas de mercadorias tributadas, decorrente da falta de registro de notas fiscais de entradas na escrita fiscal e contábil do contribuinte, conforme determina o art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/96. Esta presunção legal tem a finalidade de lançar imposto incidente na saída das mercadorias, que, no caso, se deu anteriormente, permitindo que o sujeito passivo obtivesse recursos (suporte financeiro) para realizar aquisições não registradas. Portanto, qualquer aquisição a título oneroso e que não estejam contabilizadas deve ser incluída no levantamento fiscal, já que houve desembolso e a presunção diz respeito à ocultação de receitas. Esta é uma das poucas situações que a lei inverte o ônus da prova, sendo do sujeito passivo provar que não houve a ocorrência dos fatos elencados pela lei, ou seja, o contribuinte deve trazer prova de que as notas fiscais, base da autuação, estavam contabilizadas e registradas no seu livro Registro de Entradas.

Diante desta situação, o imposto exigido se refere às saídas anteriores de mercadorias não registradas (ocultação de receitas) e as quantias desembolsadas nas aquisições das mercadorias/despesas constantes nas notas fiscais de entradas objeto da autuação, por presunção

legal, são consideradas base de cálculo para apuração do imposto. Portanto, é sobre estas receitas de vendas ocultas que se exige o imposto não pago tempestivamente.

No caso em questão restou provado de que as NF-es, além de não registradas na escrita fiscal, igualmente não foram contabilizadas, conforme perquiriu e provou os autuantes antes do lançamento fiscal ora em lide, e provas acostadas aos autos e já expressa, inclusive no voto do Relato da JJF, fato nunca contestado pela empresa autuada.

A recorrente invocou a Súmula nº 01 deste CONSEF para argumentar ser a infração 05 nula por cerceamento de defesa já que o levantamento fiscal (demonstrativo) apresentado pelos autuantes reflete tão somente “omissão de saídas de NF-e” e não omissão de saídas de mercadorias, não havendo uma única mercadoria indicada no demonstrativo. Este é argumento que, em qualquer momento, não pode ser aceito, pois sem lastro para acolhê-lo.

O demonstrativo apresentado pelos autuantes denominado “*Notas Fiscais de entradas não lançadas na EFD e na ECD – presunção de omissões de saídas*” (fls. 113/121) não “**reflete**”, mas sim, indica todas as **NF-es** (após auditoria realizada com a exclusão das Notas Fiscais denegadas e de outras registradas na Escrituração Contábil Digital – ECD do contribuinte) **de entradas não registradas/lançadas nas escritas fiscal e contábil da empresa** e que fincaram base à exigência do imposto por presunção de saídas anteriores de mercadorias (não se sabendo quais), não havendo, por consequência, qualquer necessidade da indicação das mercadorias nos documentos fiscais indicados na autuação, pois, e mais uma vez, aqui se trata de ocultação de receitas auferidas por vendas anteriores de mercadorias (Disponibilidade de recursos) não declaradas ao Fisco que deram base as operações comerciais apresentadas nos documentos fiscais listados pela fiscalização. E, como bem colocado pelo n. relator da JJF, da análise da planilha de fls. 113 a 120, resta constatada a forma pela qual foi calculado o débito, pois todos os dados para apuração do imposto aí estão consignados.

Quanto ao entendimento do n. patrono de que o Fisco deveria demonstrar a “suposta” omissão de saídas de mercadorias e bens a partir das próprias mercadorias e bens, este é seu entendimento pessoal e que vai de encontro a toda a norma legal posta e vigente, e já comentada. Se assim entende, não é este CONSEF o foro administrativo para modificar a norma legal.

E nesta esteira de argumentação, a empresa apresentou cópias dos DANFE relacionados pela autuação e informou de que apenas duas notas fiscais se referem à compra de mercadorias para revenda. As demais tratam de aquisições para uso ou consumo no estabelecimento, inclusive material de informática, remessa em comodato, impressos gráficos, retorno de conserto, compra de ativo, peças para conserto e revisão de veículos da empresa, pneus para uso nos veículos da empresa, peças e serviços de revisão de motos da empresa, abastecimentos de combustíveis, peças utilizadas no reparo de balanças da empresa, peças de vestuário para uso dos funcionários.

Mais uma vez, aqui se está a discutir ocultação de receitas auferidas anteriormente. O fato das aquisições posteriores de mercadorias ou serviços, sejam para quais forem suas finalidades, não importando o tipo de mercadoria ou bem adquirido, não tem o condão de descaracterizar a infração cometida.

A respeito do entendimento de que os autuantes deveriam ter juntado todos os documentos fiscais indicados, este fato não gerou qualquer prejuízo ao contribuinte, pois além de ser ele o legítimo proprietário deste documento fiscal, no demonstrativo elaborado pelo fisco resta identificada cada NF-e com seu número, data e chave, o CNPJ do emitente, o Estado de origem e o valor total da NF-e, podendo o recorrente, a qualquer momento, e se não as tinha, ter acesso as mesmas através do site de NF-es ou mesmo através do site desta SEFAZ, inclusive como ele próprio o fez, as apensando aos autos. E ao derredor deste assunto acima explicitado, não existe motivação para que o recorrente entenda que o relator de 1º grau não poderia se furtar de somente decidir a lide com todas as NF-es impressas e acostadas aos autos.

No que concerne a proporcionalidade aplicada sobre a base de cálculo do imposto exigido, o recorrente diz que o demonstrativo apresenta a aplicação desta proporcionalidade com

percentuais não demonstrados, o que levava 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. Esta é afirmativa equívoca, pois esta proporcionalidade foi realizada tendo por base o próprio CFOP das notas fiscais contidas na escrituração fiscal da empresa, (como informou os autuantes) sendo os percentuais apurados e enviados ao contribuinte (fl. 128) por uma planilha denominada “CFRC - NFES de entradas não lançadas EFD e ECD - cálculo da proporcionalidade” constante à fl. 121 onde se constata o cálculo da proporcionalidade de forma clara e precisa, apresentando todos os dados tidos como necessários para o pleno entendimento do recorrente.

Assim, em se tratando de presunção onde existe a inversão do ônus da prova, ao contribuinte cabe, unicamente, provar o não cometimento da infração de que foi acusado, o que não foi realizado. Por consequência, não se pode acolher a nulidade da presente infração invocada pelo recorrente, vez que os argumentos apresentados não se coadunam com as determinações do art. 18 do RPAF/BA, afora que, como pontuado pelo n. relator de 1º Grau, os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos e a previsão da multa sugerida, tudo em conformidade com as disposições contidas nos arts. 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo todos os requisitos de validade do lançamento sob o aspecto formal.

Na presente sessão de julgamento, a partir da abalizada argumentação trazida pelo i. Conselheiro Fernando Araújo, efetuei pequeno ajuste no meu voto em relação a infração 05, nos seguintes termos:

Em face da existência, concomitante, da omissão de receitas em valor superior à constatada por presunção legal, de acordo apuração efetuada através de saídas sem notas fiscais na auditoria de estoque, objeto da infração 02 - cuja receita omissa pode ter sido suporte para as aquisições das entradas não registradas que ensejaram a presunção legal de omissão de saídas ínsita na infração 05- exige que se considere apenas a ocorrência ou diferença de maior valor monetário, de modo a evitar a possibilidade de duplicidade de incidência da tributação sobre as mesmas operações.

Assim sendo, apesar de rejeitar as preliminares de nulidade arguidas pela recorrente, **de ofício**, concluo pela insubsistência da presunção de omissão de receita acusada na infração 05, por entender já estar compreendida na receita omissa apurada na infração 02, ou seja, aquela de maior expressão monetária e no mesmo exercício, ou seja, julgo a infração 05 improcedente.

Quanto a **infração 01**, a mesma trata da falta de recolhimento do ICMS em razão da empresa ter praticado operações tributáveis como não tributáveis regularmente escrituradas. A empresa deu saídas sem tributação de mercadorias tributáveis como não tributáveis.

A empresa recorrente, em síntese, apontou equívocos existentes nesta infração, praticados tanto pelos autuantes quanto pela JJF, uma vez que as notas relacionadas têm como destinatária a própria empresa autuada e foram emitidas para documentar a mudança de situação das mercadorias da condição de “para comercialização” para “uso/consumo/produção”, ou “avaria”, ou “ajuste de saída”. Nesta situação, não se pode falar de saída de mercadoria para fins de incidência do ICMS, já que não existiram vendas, ou seja, saídas de mercadorias na concepção de mudança de sua titularidade, não havendo, desta forma, fato gerador do imposto.

Diante deste argumento, diz que a análise da acusação requer tão somente saber se as operações são ou não tributadas, concluindo não serem elas tributadas, sendo imperiosa a modificação da decisão recorrida.

Em face do princípio da não cumulatividade do ICMS e em obediência a toda uma norma supra legal, o RICMS/BA assim dispõe:

*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;*

.....

*IX - nos estornos de créditos ou de débitos fiscais;*

Portanto, como bem pontuou a n. JJF, direito assiste ao contribuinte em alterar a destinação da mercadoria adquirida e adentrada em seu estabelecimento. No entanto, se impõe de que sejam obedecidas todas as determinações legais, para que o princípio da não cumulatividade do ICMS não seja violado. Assim, tendo sido as mercadorias entradas com apropriação do crédito fiscal, quando ocorre a transferência interna e são elas desviadas para outras funções ou atividades, devem ser debitadas do imposto, através do respectivo documento fiscal, de modo a respeitar ao princípio constitucional da não cumulatividade acima indicado, como no caso de documento fiscal emitido para ajuste de estoque, por exemplo, ou mesmo “ajuste de saídas”.

De igual forma, no caso do uso no próprio estabelecimento de mercadoria originalmente destinada à comercialização, a emissão do documento fiscal deve ser realizada, já que, e ainda, vedada a utilização dos créditos fiscais. Em síntese, as notas fiscais, por obrigação legal, devem ser emitidas com tributação, objetivando a anulação/estorno do crédito fiscal anteriormente apropriado. Assim, resta claro e expresso que a norma legal impõe a necessidade da emissão de documento fiscal em diversas operações comerciais, não somente para venda a terceiros de mercadorias, vez que deve ser rigidamente obedecido o princípio da não cumulatividade do imposto, controle este exercido pelo ente tributante.

Diante de tais colocações são inócuos os argumentos do recorrente de que os documentos fiscais foram emitidos para ele próprio (não poderia ser de outra forma) e que, como não existiram saídas de vendas, ou seja, saídas de mercadorias na concepção de mudança de sua titularidade, não há fato gerador do imposto. Esta é discursão sem causa na presente lide, conforme norma legal acima apresentada.

A acusação concreta foi que a empresa recorrente emitiu notas fiscais de saídas de mercadorias tributáveis (exemplos: óleo, queijo, charque, presunto, copo plástico, papel higiênico, etc. – fls. 23/29), contudo não destacou (não se debitou) do imposto que havia sido apropriado anteriormente, em completa violação ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS, bem como, da vedação ao uso de tais créditos quando as mercadorias forem destinadas ao uso e consumo. Ou seja, apropriou-se de créditos fiscais a que não mais tinha direito e as incluiu como “operações não tributadas”, não espelhando a realidade dos fatos acontecidos.

Poderia a recorrente ter trazido aos autos provas de que, mesmo tendo emitido as notas fiscais irregularmente, havia, posteriormente, realizado outro procedimento objetivando anular os créditos fiscais indevidamente apropriados, a exemplo do estorno dos créditos fiscais, o que não ocorreu. Apenas apresentou planilha (fls. 198 verso), inserida na sua peça recursal com indicação das destinações das mercadorias, o que não se constitui prova para demonstrar a incorreção do lançamento, mas sim, ao contrário, apenas robustece o devido lançamento.

Por inexistir qualquer comprovação de que a tributação ocorreu para as operações arroladas no demonstrativo de fls. 23/32, a infração 01 fica mantida.

Por tudo quanto exposto, à luz dos documentos, dos fatos e da legislação aplicável, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, para julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração em epígrafe, apenas, de ofício, alterando a decisão de piso em relação a infração 05, nos termos acima postos.

#### **VOTO VENCEDOR (Infração 1)**

Peço vênica para divergir do ilustre Relator em relação ao conteúdo do seu Voto na Infração 01.

Ficou provado nos autos que não houve circulação de mercadorias já que todas as notas fiscais foram emitidas para o próprio Autuado, exceto pela Nota Fiscal nº 5066, que foi equivocadamente

emitida com destinatário errado, mas se refere a “uso do refeitório (café da manhã)”, conforme consta no quadro abaixo:

MÊS	NFE	CHAVE	CNPJ-DEST	CFOP	VALOR	OBSERVAÇÃO
201901	5050	29190123858568000143550010000050501001796998	23858568000143	5949	10.462,86	PARA MUDANCA DE ESTOQUE
201901	5063	29190123858568000143550010000050631001799294	23858568000143	5949	3.184,38	PARA USO DA PADARIA
201901	5064	29190123858568000143550010000050641001799348	23858568000143	5949	382,36	PARA USO DA LOJA
201901	5066	29190123858568000143550010000050661001799415	01838723026436	5949	796,88	PARA USO DO REFEITORIO (CAFÉ DA MANHÃ)
201902	5167	29190223858568000143550010000051671001831765	23858568000143	5949	3.238,65	USO PADARIA
201902	5168	29190223858568000143550010000051681001828630	23858568000143	5949	549,28	USO DA LOJA
201902	5170	29190223858568000143550010000051701001828654	23858568000143	5949	701,92	REFEITORIO
201903	5265	29190323858568000143550010000052651001860255	23858568000143	5949	3.391,51	USO PADARIA
201903	5266	29190323858568000143550010000052661001860260	23858568000143	5949	631,29	USO LOJA
201903	5269	29190323858568000143550010000052691001860289	23858568000143	5949	560,39	REFEITORIO
201904	5305	29190423858568000143550010000053051001869733	23858568000143	5949	6.097,90	
201904	5392	29190423858568000143550010000053921001893427	23858568000143	5949	2.066,45	USO PADARIA
201904	5393	29190423858568000143550010000053931001893432	23858568000143	5949	566,87	USO LOJA
201905	5508	29190523858568000143550010000055081001930439	23858568000143	5949	480,73	REFEITORIO MAIO
201905	5510	29190523858568000143550010000055101001930453	23858568000143	5949	586,31	USO LOJA MAIO
201905	5511	29190523858568000143550010000055111001930469	23858568000143	5949	3.104,03	USO PADARIA MAIO
201906	5552		23858568000143	5949	119,94	TRANSFORMACAO KIT PARA UNIDADE
201906	5597	29190623858568000143550010000055971001961648	23858568000143	5949	1.812,00	AJUSTE DE SAIDA VENDA EM OUTRO EAN
201906	5611	29190623858568000143550010000056111001965121	23858568000143	5949	449,96	USO LOJA JUNHO
201906	5612	29190623858568000143550010000056121001965161	23858568000143	5949	3.385,53	USO PADARIA
201907	5725	29190723858568000143550010000057251002003018	23858568000143	5949	533,56	CONSUMO REFEITORIO
201907	5727	29190723858568000143550010000057271002003039	23858568000143	5949	573,01	USO LOJA
201907	5728	29190723858568000143550010000057281002003079	23858568000143	5949	2.984,97	USO PRODUCAO PADARIA
201907	5736	29190723858568000143550010000057361002003518	23858568000143	5949	1.557,07	AVARIA LOJA
201908	5824	29190823858568000143550010000058241002040586	23858568000143	5949	841,51	CONSUMO REFEITORIO
201908	5826	29190823858568000143550010000058261002040629	23858568000143	5949	382,16	USO LOJA
201908	5827	29190823858568000143550010000058271002040650	23858568000143	5949	2.847,78	USO PADARIA
201909	5929	29190923858568000143550010000059291002080320	23858568000143	5949	1.194,76	REFEITORIO
201909	5931	29190923858568000143550010000059311002080395	23858568000143	5949	560,87	USO LOJA
201909	5932	29190923858568000143550010000059321002080406	23858568000143	5949	2.974,53	USO PADARIA
201910	6029	29191023858568000143550010000060291002121919	23858568000143	5949	1.149,69	CONSUMO REFEITORIO
201910	6031	29191023858568000143550010000060311002121968	23858568000143	5949	852,95	USO LOJA
201910	6032	29191023858568000143550010000060321002122104	23858568000143	5949	3.063,86	USO PADARIA
201911	6124	29191123858568000143550010000061241002162723	23858568000143	5949	1.728,24	CONSUMO REFEITORIO
201911	6126	29191123858568000143550010000061261002162744	23858568000143	5949	1.368,04	USO LOJA NOVEMBRO
201911	6127	29191123858568000143550010000061271002162750	23858568000143	5949	3.000,38	USO PADARIA
201912	6206	29191223858568000143550010000062061002200154	23858568000143	5949	3.607,20	AJUSTE DE SAIDA
201912	6222	29191223858568000143550010000062221002203394	23858568000143	5949	854,09	CONSUMO REFEITORIO
201912	6224	29191223858568000143550010000062241002203410	23858568000143	5949	985,17	USO LOJA - DEZEMBRO
201912	6225	29191223858568000143550010000062251002203426	23858568000143	5949	2.752,12	USO PADARIA - DEZEMBRO

Os Autuados embasaram a infração no descumprimento do disposto no Art. 83, VII, do RICMS/12, transcrito abaixo, entretanto verifico que tal dispositivo trata da obrigatoriedade de emissão das notas fiscais, obrigação acessória que foi totalmente adimplida, estando todas as notas fiscais emitidas com o CFOP 5.949 (outras saídas).

“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;

...”

Exceto pelas Notas Fiscais n<sup>os</sup> 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”, indicando que os produtos a que se referem foram consumidos ou utilizados como insumos no próprio estabelecimento.

Ora, se não há circulação de mercadorias, não há tributação, podendo ser exigido, a depender do caso, apenas o estorno dos créditos fiscais, se utilizados no momento das entradas.

Caso seja devido o estorno, deve ser exigido com outra infração, com a descrição de “falta de estorno”, já que não se trata de “saídas de mercadorias tributadas como não tributadas”, o que teria de ser efetuado em novo Auto de Infração.

Portanto, concluo pela insubsistência da Infração 01.

Em relação à Infração 05, concordo com o eminente Relator que rejeitou as preliminares de nulidade arguidas pelo Autuado, mas, de ofício, concluiu pela insubsistência da presunção da receita omissa apurada na Infração 05, por entender compreendida na receita omissa apurada na

Infração 02, de maior expressão monetária e no mesmo exercício.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, de forma a julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração, no valor histórico de R\$647.436,34, conforme demonstrado abaixo:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL JULG-JJF	VL JULG-CJF	MULTA
01	N.PROVIDO/IMPROCEDENTE	7.214,24	7.214,24	0,00	-----
02	RECONHECIDA	584.188,22	584.188,22	584.188,22	100%
03	RECONHECIDA	31.469,93	31.469,93	31.469,93	100%
04	RECONHECIDA	7.312,13	7.312,13	7.312,13	60%
05	PROVIDO/IMPROCEDENTE	35.987,83	35.987,83	0,00	-----
06	RECONHECIDA	22.520,99	17.000,38	17.000,38	60%
07	RECONHECIDA	7.465,68	7.465,68	7.465,68	60%
<b>TOTAL</b>		<b>696.159,02</b>	<b>690.638,41</b>	<b>647.436,34</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299430.0015/20-4**, lavrado contra **CFRC COMERCIAL DE ALIMENTOS EIRELI**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento no valor total de **R\$647.436,34**, acrescido das multas de 60% sobre R\$31.778,19, e 100% sobre R\$615.658,15, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Infração 1) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Henrique Silva de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Infração 1) – Conselheiros(as): Carlos Henrique Jorge Gantois, Fernando Antonio Brito de Araújo e Leila Barreto Nogueira Vilas Boas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 21 de março de 2022.

MAURÍCIO DE SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Infração 1)

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR  
(Infração 1)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS