

PROCESSO - A. I. Nº 206837.0013/17-4
RECORRENTE - SUPERPÃO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0010-05/20
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 21/12/2022

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0321-12/22-VD**

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. A recorrente argumenta na peça recursal de que havendo “omissão de saídas” encontradas por roteiros diferentes de auditoria, as mesmas estão sobrepostas e merece acolhimento em relação as três infrações 3, 7 e 9, por tratarem de um mesmo assunto. Verifica-se que, após as deduções da presunção pela falta de escrituração dos valores listados na referida diligência para a infração 3, fica constatado que o valor do débito de ICMS é reduzido conforme as incorreções apresentadas. Mantido os valores reconhecidos por parte do contribuinte em relação à infração 7. Infração parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. **b) MERCADORIAS ISENTAS. MULTA.** Na fase recursal, o colegiado, na busca da verdade material, a diligência solicitada averiguou o real valor da infração, fazendo a dedução conforme disposto no art. 267, VI do RICMS, das saídas não tributadas, isentas ou sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração 4 parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. **2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS. MATERIAL DE CONSUMO.** Após conversão em diligência, foram examinados os exercícios de 2013 e 2014, os CFOP solicitados, outras inconsistências, tendo sido considerado apenas os itens de mercadorias passíveis de tributação, pois após a realização dos exames os valores devidos identificados sofreram redução. Na análise foram feitas as exclusões solicitadas, bem como foi mantido apenas no lançamento os itens de produtos passíveis de tributação. Infração 3 parcialmente subsistente. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado (art. 169, I, “b” do RPAF/99), no qual a JJF julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 27/12/2017, para exigir tributos no valor de R\$ 281.965,96, acrescido de multas de 60% e 100%, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias, ora autuadas 16 infrações, nas quais foram reconhecidas as imputações 1, 2 e 5, julgadas improcedentes as 11 e 12, tendo redução parcial as infrações 3, 6, 7, 9 e 10, mantida a autuação nas 4, 8, 13 e 14 e, por fim, julgadas nulas as imputações 15 e 16, assim, sendo objeto do referido recurso tão somente as infrações 3, 4 e 7, conforme abaixo:

03. Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar, referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta na descrição dos fatos que decorre de notas fiscais não escrituradas na EFD (2013/2014) - R\$ 9.289,30.
04. Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (2013/2014) - R\$ 100.041,62.
07. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saída de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. Saídas superior ao das entradas (2013/2014) - R\$ 57.207,93.

Após o autuado na defesa apresentada fls. 183 a 203. O autuante presta informação fiscal fls. 229 a 248. Cientificado o autuado da informação fiscal, apresenta manifestação às fls. 301 a 307. O autuante prestou a segunda informação fiscal (fls. 310 a 312). A JJF decidiu com o seguinte voto condutor:

VOTO

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

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

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

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

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

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

Pelo exposto, restou comprovado que as mesmas operações que serviram de base para a exigência do ICMS por presunção na infração 3 (descumprimento de obrigação principal), também foi objeto da aplicação das multas por descumprimento de obrigações acessórias das infrações 11 e 12, ou seja, o descumprimento da obrigação principal é consequência da acessória.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Constato que a Instrução Normativa nº 56/2007, prevê a aplicação da proporcionalidade no caso de omissão de saídas presumidas, mas ressalva no item 4, que: “Entendendo o preposto fiscal que, no caso concreto, não cabe a aplicação da proporcionalidade prevista no item 1, tais circunstâncias de convencimento deverão estar registradas no termo de encerramento de fiscalização”.

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

....

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

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

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

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

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

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

I - o valor apurado, nas hipóteses de:

...

d) entradas de mercadorias ou bens não registrados;

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

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

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

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

O autuante afirmou, que tendo optado pelo regime tributário previsto no art. 267, VI do RICMS/BA, todas as operações de saídas são tributadas.

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Com relação aos produtos utilizados na produção de refeições, constato que o estabelecimento autuado exerce

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

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

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

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

[...]

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

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

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

VOTO DIVERGENTE (Infração 4)

Peço vênia para divergir do ilustre Relator, somente quanto à solução de mérito da infração 04, que se refere à exigência de ICMS sobre as operações promovidas através de ECFs (Equipamentos Emissores de Cupom Fiscal), excluídas pelo contribuinte da tributação do imposto. As operações excluídas se referem às saídas de

mercadorias isentas, com imposto já antecipado pelo regime de substituição tributária de ingredientes que não compuseram o preparo de refeições e de derivados de farinha de trigo, a exemplo dos baguetes, espécie de pão cujo imposto é também recolhido de forma antecipada, por ocasião da aquisição da matéria-prima principal utilizada no seu preparo, no caso, a farinha de trigo.

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

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

(...)

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

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

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

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

Devido ao seu direito de recorrer o procurador do contribuinte trouxe razões através do Recurso Voluntário anexado nas fls. 342/350, onde tece argumentação para as infrações 3, 4 e 7, que entende ter havido equívocos na decisão:

INFRAÇÃO 3: *“Deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar, referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Consta na descrição dos fatos que decorre de notas fiscais não escrituradas na EFD (2013/2014) - R\$ 9.289,30”.*

Reporta que o julgador acatou a alegação defensiva e expurgou da base de cálculo o acréscimo de 20% feito pelo fisco, sobre o valor dos documentos não escriturados, corrigindo a base de cálculo e reduzindo o débito para R\$ 7.648,76. Todavia, no voto podem ser identificados alguns equívocos, os quais serão enumerados e analisados a seguir:

Primeiro, diz que a presunção não pode ter como motivo falta de escrituração de notas fiscais de saídas. Neste caso, a presunção de omissão de saídas ocorre porque o autuado, ao deixar de registrar as entradas, efetuou seus pagamentos com recursos não declarados, certamente oriundos de vendas de mercadorias não registradas. Ou seja, somente pode haver presunção sobre supostos pagamentos não contabilizados.

Explica que o autuante incluiu na presunção Notas Fiscais relativas a operações de saídas, o que não pode embasar a presunção em discussão uma vez que se tributadas, o imposto, destacado ou

não, deveria ter sido cobrado. Se não tributadas, não havia imposto a cobrar. Quanto às notas fiscais emitidas por outros contribuintes (fornecedores ou simplesmente remetentes) que não geram desembolso financeiro, quando não registradas como “entradas” também não podem embasar a presunção, porque não resultaram na necessidade de utilização de receita omitida para efetuar o pagamento.

Salienta que o equívoco fica maior quando essa irregularidade foi acatada no julgamento de Primeira Instância, criando uma anomalia para o enunciado legal.

Argui que no julgamento foi acatada uma justificativa totalmente em desacordo com o entendimento acima, conforme transcrevemos: *“Considero correta a manutenção das operações de aquisição não registradas, relativas ao CFOP 5910 (bonificações), tendo em vista que caracterizam recebimentos de bônus de mercadorias, que mesmo não efetuando pagamento pelo seu recebimento, implica em receitas de vendas no ato da comercialização. Como a exigência do ICMS por presunção (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96), remete para a ocorrência de receitas que não foram registradas e utilizadas no pagamento das mercadorias adquiridas e também não registradas. Deve ser levado em conta que o não registro das entradas (bonificações), conduz à consequência direta da sua comercialização sem registro, o que materializa a presunção”*.

Acrescenta ser mais equivocado ainda a afirmativa constante do voto, a seguir transcrita: *“Também assiste razão à fiscalização, com relação ao CFOP 5929 e 5917, tendo em vista que a emissão de notas fiscais em substituição a cupom fiscal, reporta-se a saídas de mercadorias e não a registro de entradas, bem como o recebimento de mercadoria em remessa de consignação (CFOP 5917), implica em saídas subsequentes tributadas, quer seja por vendas ou devolução”*.

Explica que as notas fiscais emitidas em substituição a cupom fiscal, identificadas pelo CFOP 5929, não são objeto de tributação, porque esta ocorreu quando da emissão do documento original: o Cupom Fiscal. Portanto, para que esses documentos emitidos em substituição de outro existam, necessário se fez a emissão anterior de um cupom fiscal, portanto, se referente a operações tributadas, ocorrida estaria o lançamento do imposto devido quando da emissão desse documento. Da mesma forma, mercadorias remetidas em consignação não geram desembolso financeiro.

Aponta que foi pedido novamente aplicação da proporcionalidade para determinação da base de cálculo, prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, visto que totalmente enquadrada no referido dispositivo. Reproduz o Art. 267, VI do RICMS-BA.

Assinala-se mais um equívoco que terá repercussão para na infração nº 4. Assevera que a tributação pelas saídas e consequentemente a redução da base de cálculo (Art. 267, VI do RICMS) só pode incidir sobre mercadorias sujeitas à tributação. Não podemos vislumbrar a ocorrência de redução de base de cálculo sobre operações que gozem de isenção ou não incidência, como afirmado no voto. Portanto, estabelecimentos fornecedores de alimentação, no caso *delicatessen*, comercializam produtos sujeitos à tributação pelo ICMS (que gozam da redução de base de cálculo) como também isentos (ex: hortifruti); sujeitos à substituição tributária (ex: pães) e não tributados (ex: revistas).

Salienta que na questão exposta, é possível reduzir a base de cálculo de produtos não tributados nas saídas se para haver redução de base de cálculo ela precisa existir, ou seja: a operação precisa ser tributável. Assim fica clara a necessidade de atender às normas da administração tributária que emanam da Instrução Normativa citada, para aplicação da proporcionalidade. Junta memória de cálculo novamente para demonstrar tal alegação.

INFRAÇÃO 4: *“Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas (2013/2014) - R\$ 100.041,62”*.

Disse que a alegação defensiva era no sentido de serem excluídos da base de cálculo as operações *isentas e com fase de tributação encerrada/ST*”, reduzindo o débito de R\$ 100.041,62 para R\$ 71.146,90.

Contesta que a interpretação errônea do autuante quando afirmou que “*tendo optado pelo regime tributário previsto no art. 267, VI do RICMS/BA, todas as operações de saídas são tributadas*”, que acreditou ter confundido os julgadores na decisão ora contestada.

Assinala que na decisão final o voto acatado assim concluiu: “*Observo que conforme apreciado na infração 3, o art. 267, VI do RICMS/BA, estabelece que é reduzida a base de cálculo do ICMS, em opção à utilização de quaisquer outros créditos fiscais, “as operações realizadas por ... padarias, pastelarias, confeitarias, ... lojas de “delicatessen...”. Consequentemente, cabe a exigência fiscal, aplicando o percentual de 4% sobre o valor de todas as receitas de vendas do estabelecimento e não deve ser excluído qualquer valor, tendo em vista que a legislação do ICMS não prevê exceção para a tributação de qualquer mercadoria. Portanto, fica mantida a exigência integral da infração 4 no valor de R\$ 100.041,62”*”.

Chama atenção aos argumentos defensivos do voto divergente, que transcreve por refletir tudo aquilo que entendeu em relação ao dispositivo legal. Pede pela adoção do voto divergente como argumento defensivo e esperar a alteração da decisão através do Recurso ora apresentado.

INFRAÇÃO 7: “*Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saída de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração [...], apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, com ICMS cobrado de R\$ 57.207,93”*”.

Questiona a base de cálculo apurada foi de R\$ 846.377,21 em 2013 e de R\$ 583.821,10 em 2014. Disse que foram acatados os argumentos defensivos em relação à infração 3, fica determinada uma omissão de saídas, por presunção em 2013 de R\$ 138.366,78, e em 2014 de R\$ 12.729,50. Já na infração 9 o julgamento concluiu por uma omissão de saídas também por presunção, referente ao exercício de 2013 de R\$ 181.711,93 e no exercício de 2014 de R\$ 44.707,05.

A decisão ora em discussão, referente a este item – infração 7, disse que acatou a exclusão de produtos isentos ou sujeitos a regime de substituição e dos itens de material de consumo, reduziu os valores para: 2013 R\$ 32.261,63 (Base de cálculo R\$ 806.540,75) e 2014 R\$ 21.577,59 (Base de cálculo R\$ 539.439,75).

Pontua que argumentação defensiva no sentido de que havendo “omissão de saídas” encontradas por roteiros diferentes de auditoria, as mesmas estão sobrepostas. Isso tem razão porque a nota fiscal não emitida para vendas destinadas a gerar receita para pagamento de compras não registradas (infração 3) é do mesmo teor de que vendas foram feitas sem a emissão de documentos fiscais e recebidas através de cartões de débitos e créditos, assim como está comprovado, através de levantamento quantitativo de estoques que mercadorias saíram sem a emissão de documentos fiscais.

No julgamento contestado agora, algumas afirmativas precisam ser combatidas:

- A) Que “*a base de cálculo da infração 3, decorre de receitas empregadas para o pagamento das aquisições de mercadorias que não foram registradas. Já esta infração, indica a movimentação específica dos produtos que foram comercializados sem a emissão de documentos fiscais, ou seja, tomando a quantidade registrada no inventário (estoque inicial) adicionado as entradas e deduzido o estoque final, cujo resultado foi confrontado com as saídas registradas com a emissão de documentos fiscais. Assim sendo, não há como correlacionar a omissão da infração 3 com a da infração 7, mesmo porque se computado o registro de uma entrada de mercadoria que não foi registrada, aumentaria a base de cálculo da omissão de saída*”.
- B) Que “*no caso da infração 9, decorrente da omissão relativa a pagamento com cartão de crédito/débito, o roteiro de auditoria identifica valores de vendas repassados pelas instituições financeiras, que não teve a emissão correspondente de documento fiscal. Da mesma forma que apreciado acima, a omissão apurada relativa ao recebimento do recurso financeiro da empresa administradora de cartão, que não foi emitido documento fiscal*”.

correspondente, não se sabe qual a mercadoria que deu saída sem a emissão de documento fiscal, enquanto nesta infração (7), foram identificadas as quantidades de mercadorias comercializadas sem a emissão de documento fiscal. Logo, não há como estabelecer uma correlação entre omissões (cartão e estoque), com mercadorias, motivo pelo qual não acato também esta alegação”.

Rebate que: primeiro porque não se pode imaginar que um determinado “lote” de mercadorias foi vendido sem nota fiscal para pagamento a fornecedores; que outro “lote” foi vendido sem nota fiscal, mas recebido através de cartões de débitos e créditos e que, por fim, várias mercadorias saíram do estoque sem notas fiscais porque foram vendidas para fazer receitas para outros fins.

Afirma que está buscando identificar “saídas omitidas”. Os roteiros de auditoria utilizados podem ser os mais diversos para chegar a uma constatação. Mas querer seccionar as vendas sem notas para destinação específica chega a ser algo incompreensível. Portanto o quadro abaixo demonstra que temos duas opções para buscar não a verdade material, mas “o lógico”: **a)** manter as infrações 3 e 9, abatendo seus valores do valor encontrado para a infração 7, ou **b)** declarar improcedente as infrações 3 e 9, mantendo a infração 7 nos valores julgados. Junta memória de cálculo para demonstrar tal situação, conforme abaixo:

TIPO DE OMISSÃO	INFRAÇÃO	BASE CALCULO 2013	BASE CALCULO 2014
Constatação - Saídas Estoque	7	806.540,75	539.439,75
Presunção - falta escrituração	3	138.366,78	12.729,50
Presunção - vendas cartões	9	181.711,93	44.707,05
LÍQUIDO	7	486.462,04	482.003,20
ICMS 4%	7	19.458,48	19.280,13

Por fim, em relação à utilização de produtos dos estoques para aplicação no fornecimento de refeições, contesta o entendimento exposto no voto de que *“caberia ao defendente, por meio de controle interno, dar baixa nos estoques dos ingredientes, como indicado na fl. 242/243 (polpa de frutas... queijo) de modo que apurasse a movimentação das mercadorias comercializadas”.*

Frisa que esta afirmação não encontra respaldo na legislação vigente. Não há qualquer citação desta norma (criada pelo órgão julgador), na legislação pertinente ao ICMS. Não se pode obrigar a apresentação de controle não exigido. Não se pode ser obrigado a fazer algo sem que a Lei ou legislação, ainda que inferior, não lhe imponha ou exija.

Sustenta não ser lógico entender que a uma empresa, comercializando o quantitativo de produtos a seguir listados, lhe seja imputada a acusação de vender, por exemplo, queijo e frios sem nota fiscal, somente porque isso demonstra seu levantamento quantitativo de estoques e porque ela não possui um controle que nunca lhe foi exigido pela legislação, quando o público consumidor sabe que em todo café da manhã se consome esses produtos.

Exercício 2013:

CODIGO	DESCRIÇÃO	QUANTIDADE	UNID	VALOR
6	CAFE DA MANHA-FIM SEMANA FERIADOS	10.287,120	KG	466.145,25
2	CAFE DA MANHA P/ KILO	9.027,669	KG	312.757,68

Exercício 2014:

CODIGO	DESCRIÇÃO	QUANTIDADE	UNID	VALOR
436	SALGADINHOS DIVERSOS	9.319,62	KG	494.542,38
6	CAFE DA MANHA-FIM SEMANA FERIADOS	8.946,06	KG	460.786,61
2	CAFE DA MANHA P/ KILO	8.719,86	KG	322.070,86

Aponta outro exemplo, perguntando: é “mostarda sachet” que foi contada e cobrado o imposto como se saída omitida fosse. Quem não conhece tal produto? Quem o encontra na prateleira para venda? Quem não sabe que nos pedidos de produtos sistema delivery ou nos consumos nas lanchonetes, molhos em sachet são distribuídos aos compradores?

Pede pela modificação da Decisão recorrida.

Na sentada do julgamento do dia 27/01/2022, este colegiado converteu os autos em diligência à INFAZ DE ORIGEM com o seguinte teor:

(...)

No Recurso Voluntário o recorrente tece argumentação para a infração 4 que:

- *A interpretação errônea do autuante quando afirmou que “tendo optado pelo regime tributário previsto no art. 267, VI do RICMS/BA, todas as operações de saídas são tributadas”, que acreditou ter confundido os julgadores na decisão ora contestada:*
- *Assinalou que na decisão final o voto acatado assim concluiu: “Observo que conforme apreciado na infração 4, o art. 267, VI do RICMS/BA, estabelece que é reduzida a base de cálculo do ICMS, em opção à utilização de quaisquer outros créditos fiscais, “as operações realizadas por ... padarias, pastelarias, confeitarias, ... lojas de “delicatessen...”.:*
- *Consequentemente, cabe a exigência fiscal, aplicando o percentual de 4% sobre o valor de todas as receitas de vendas do estabelecimento e não deve ser excluído qualquer valor, tendo em vista que a legislação do ICMS não prevê exceção para a tributação de qualquer mercadoria. Portanto, fica mantida a exigência integral da infração 4 no valor de R\$ 100.041,62”.*

Chama atenção aos argumentos defensivos do voto divergente, que transcreveu por refletir tudo aquilo que entendeu em relação ao dispositivo legal.

Pede que se adote o voto divergente como argumento defensivo e esperar a alteração da decisão através do Recurso ora apresentado.

Considerando que a divergência faz justamente as ponderações destacadas pelo recorrente.

Considerando que o voto divergente acolheu a redução com base aos valores que o recorrente apurou, não tendo, a certeza do quantitativo real, pois o fiscal autuante não apurou quanto a liquidação. Este colegiado de segundo grau converte os autos à INFPAZ de origem para os seguintes procedimentos:

- *Que o autuante averigue qual é o real valor da referida infração 4, fazendo a dedução, conforme art. 267, VI do RICMS-BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, das saídas não tributadas, isentas ou sujeitas ao regime de substituição tributária;*
- *Após a identificação das saídas que não devem compor a base de cálculo, refaça os demonstrativos analíticos e sintéticos da infração 4.*

Quanto à Infração 3, pede-se que segregue o demonstrativo retirando do cálculo relativo ao exercício de 2013 as notas fiscais emitidas com CFOP 5929 e 5917, tendo em vista que a emissão de notas fiscais em substituição a cupom fiscal, reporta-se a saídas de mercadorias e não a registro de entradas, bem como a remessa de mercadoria em consignação (CFOP 5917), considerando a retirada de valores já ocorrida no julgamento inicial e aplicando a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07.

Deve o autuante, após a realização da diligência, intimar o recorrente para tomar conhecimento do trabalho, disponibilizando todos os demonstrativos, para, caso queira, no prazo de 30 dias se manifestar.

Após todas as deliberações, retornar os autos ao CONSEF para prosseguimento processual.

Na conclusão da diligência, fls. 361/373, o autuante prestou informação fiscal com anexo de planilhas de acolhimento parcial das alegações defensivas.

Após elencar os itens do pedido feito pela CJF, disse que foram realizados os procedimentos determinados no corpo do pedido de diligência, conforme demonstrativos sob as fls. 362/373, na qual é mantida a versão inicial da planilha que subsidiou as Infrações 03 e 04, sendo criada ABAS para a realização dos ajustes e correções demandas pelo pedido.

Informa que na Infração 03 foram examinados os exercícios de 2013 e 2014, não apenas relativo aos CFOP solicitados, mas relativo a alguma outra inconsistência, tendo sido considerado apenas os itens de mercadorias passíveis de tributação. Destaca que após a realização dos exames o valor devido identificado foi de R\$ 4.304,57 (2013) e R\$ 343,02 (2014) perfazendo um total de R\$ 4.647,59.

Quanto a Infração 04 foi efetuado o procedimento solicitado com a exclusão dos itens objeto de tributação ST, Isentas ou Não Tributadas. Dessa maneira, permaneceu no novo demonstrativo apenas os itens de mercadorias tributados, que apontou um valor de Infração da ordem de R\$ 1.873,68 (exercício de 2013) e de R\$ 1.462,33 (2014), perfazendo um total de R\$ 3.336,01.

O contribuinte após ser intimado, apresenta manifestação de fls. 385/387. Assevera que em relação às duas infrações. Na infração 3 verificou que o diligente acatou as alegações recursais e refez o levantamento conforme o feito solicitado e, informou que acata as conclusões conforme o

demonstrativo. Para a infração 4, observou que o diligente também atendeu a diligência e fez o levantamento e, de igual modo, também acatou as conclusões.

É o relatório.

VOTO

O Recurso Voluntário impetrado pela autuada ocorre face a discordância da decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte, em decisão não unânime, o Auto de Infração lavrado em 27/12/2017, para exigir crédito tributário no valor de R\$ 281.965,66, acrescido das multas de 60% e 100%.

Constata-se que o referido Auto de infração foi lavrado com a estrita observância dos ditames contidos no art. 39 do RPAF/99, com descrição dos fatos, sua base de cálculo considerados como infração das obrigações, e foi apresentado de forma clara, precisa e sucinta, encontrando-se apto a surtir seus efeitos jurídicos.

O auto em lide imputa ao sujeito passivo o cometimento de 16 infrações, sendo reconhecida pela autuada as infrações 01, 02 e 05. Quanto as infrações 04, 08, 13 e 14 estas foram julgadas na Primeira Instância procedente, as infrações 03, 06, 07, 09 e 10, estas julgadas procedentes em parte, as infrações 11 e 12, estas julgadas improcedentes, e as infrações 15 e 16 nulas.

Foi apresentado Recurso Voluntário apenas para as infrações 03, 04 e 07, que passamos a apreciar:

INFRAÇÃO 3

A acusação fiscal traz em seu enunciado a informação de que a autuada deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

Verifico que, o ICMS exigido se deu sobre as omissões de saídas presumidas, sendo tomada como base de cálculo o valor das notas fiscais não escrituradas nos períodos de apuração correspondentes às suas datas de emissão com acréscimo de 20% a título de margem de lucro.

A decisão de piso acolheu as alegações defensivas excluindo o acréscimo de 20% adicionado na base de cálculo por falta de amparo legal, que de logo, acolho a reparação da decisão de piso quanto a exclusão do acréscimo da autuação.

Após a exclusão do acréscimo indevido, foram mantidos os valores apurados no levantamento sob os seguintes argumentos:

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

O autuante acatou apenas a alegação do item “i”, com relação a produtos destinados a consumo. Com relação à primeira alegação (i), considero correta a manutenção das operações de aquisição não registradas, relativas ao CFOP 5910 (bonificações), tendo em vista que caracterizam recebimentos de bônus de mercadorias, que mesmo não efetuando pagamento pelo seu recebimento, implica em receitas de vendas no ato da comercialização. Como a exigência do ICMS por presunção (art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96), remete para a ocorrência de receitas que não foram registradas e utilizadas no pagamento das mercadorias adquiridas e também não registradas. Deve ser levado em conta que o não registro das entradas (bonificações), conduz à consequência direta da sua comercialização sem registro, o que materializa a presunção. Também assiste razão à fiscalização, com relação ao CFOP 5929 e 5917, tendo em vista que a emissão de notas fiscais em substituição a cupom fiscal, reporta-se a saídas de mercadorias e não a registro de entradas, bem como o recebimento de mercadoria em remessa de consignação (CFOP 5917), implica em saídas subsequentes tributadas, quer seja por vendas ou devolução.

Observa-se que, na decisão sob análise, a aplicação da Sumula nº 7 deste Conselho de Fazenda,

alegada pela autuada, foi rejeitada pelos motivos justificados no voto do acórdão recorrido, novamente arguida neste Recurso. Entendo a sua não adequação ao caso em lide pelos mesmos motivos expostos na decisão de piso, que merece nosso aceite.

Também merece nosso aceite, a decisão de piso não ter acatada as alegações defensivas pedindo as exclusões de operações identificadas pelos CFOPs citados, argumento novamente trazido neste Recurso que não acolho, vez que, não foi demonstrada pelo contribuinte a ocorrência de registros contábeis como requisito capaz de afastar a presunção.

No Recurso em análise, o contribuinte reitera seu questionamento quanto à aplicação da proporcionalidade entre saídas tributadas e saídas totais para determinação da base de cálculo, conforme prevê a Instrução Normativa nº 56/2007. Entendo, relativamente a esse ponto do Recurso existir distorção no entendimento da decisão de piso, no qual, o nobre Relator assim se pronuncia:

“No que se refere à aplicação da proporcionalidade sobre as saídas tributadas, a fiscalização contestou que tendo optado pelo regime previsto no art. 267 do RICMS-BA, com aplicação do percentual de 4% sobre o montante das receitas, não cabe a aplicação da proporcionalidade. Constatando que a Instrução Normativa nº 56/2007, prevê a aplicação da proporcionalidade no caso de omissão de saídas presumidas, mas ressalva no item 4, que: “Entendendo o preposto fiscal que, no caso concreto, não cabe a aplicação da proporcionalidade prevista no item 1, tais circunstâncias de convencimento deverão estar registradas no termo de encerramento de fiscalização”

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

....

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

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

Verifica-se, que há divergência no entendimento da Primeira Instância de que a incidência do ICMS sobre a base de cálculo reduzida se dá sobre todas as operações realizadas. Ora, diz o enunciado do Artigo 267 do RICMS/BA que a base de cálculo fica reduzida em opção à utilização de quaisquer outros créditos. Para chegar a redução da base de cálculo, necessário se faz que inicialmente exista a base de cálculo, ou seja, esta só poderá ser reduzida se a operação for tributada. Não há como aceitar fazer incidir ICMS, mesmo com base de cálculo reduzida, sobre mercadorias com fase de tributação encerrada, por substituição tributária.

Também, não há nos autos registro de que o autuante tenha feito qualquer justificativa à não aplicação da proporcionalidade invocada pela defesa para determinação da base de cálculo, como consta no voto acatado na decisão de piso, nos levando a entender ser perfeitamente cabível a aplicação da proporcionalidade para determinação da base de cálculo.

Quanto à correção das datas de ocorrência dos fatos geradores, não observo no recurso qualquer informação que respalde o questionamento do autuado.

Na busca da verdade material, em sessão de julgamento em 27.01.2022 a 2ª CJF, converteu o PAF em diligência ao autuante para que segregasse o demonstrativo retirando do cálculo relativo ao exercício de 2013 as notas fiscais emitidas com CFOP 5929 e 5917, tendo em vista que a emissão de notas fiscais em substituição a cupom fiscal, reporta-se a saídas de mercadorias e não a registro de entradas, bem como a remessa de mercadoria em consignação (CFOP 5917), considerando a retirada de valores já ocorrida no julgamento inicial e aplicando a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07.

Verifico que, o autuante atendeu o que fora solicitado pela CJF e afirma na informação fiscal que foram realizados os procedimentos determinados no corpo do pedido da diligência, conforme demonstrativos sob as fls. 362/373, na qual é mantida a versão inicial da planilha que subsidiou as Infrações 03 e 04, sendo criada ABAS para a realização dos ajustes e correções demandas pelo pedido.

Informa ainda que, na Infração 03 foram examinados os exercícios de 2013 e 2014, não apenas relativo aos CFOP solicitados, mas relativo a alguma outra inconsistência, tendo sido considerado apenas os itens de mercadorias passíveis de tributação. Destaca que após a realização dos exames os valores devidos identificados foram de R\$ 4.304,57 (2013) e R\$ 343,02 (2014) perfazendo um total de R\$ 4.647,59.

Na análise dos demonstrativos trazidos na informação fiscal sob as fls. 362 a 367, verifico que foram feitas as exclusões solicitadas pela CJF, bem como foi mantido apenas no lançamento os itens de produtos passíveis de tributação.

Neste sentido, concordo com o demonstrativo do autuante trazido na informação fiscal da diligência e mantenho o valor de R\$ 4.647,59 para infração 03.

Abaixo ilustra-se o demonstrativo de débito:

OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VALOR
31/01/2013	09/02/2013	55,10
31/03/2013	09/04/2013	87,87
31/05/2013	09/06/2013	7,11
30/06/2013	09/07/2013	164,65
31/07/2013	09/08/2013	69,87
31/08/2013	09/09/2013	5,40
30/09/2013	09/10/2013	55,44
31/10/2013	09/11/2013	22,72
30/11/2013	09/12/2013	3.711,93
31/12/2013	09/01/2014	124,47
31/01/2014	09/02/2014	8,05
28/02/2014	09/03/2014	25,51
31/03/2014	09/04/2014	17,42
30/04/2014	09/05/2014	9,22
31/05/2014	09/06/2014	3,80
30/06/2014	09/07/2014	25,45
31/07/2014	09/08/2014	8,18
31/08/2014	09/09/2014	36,00
30/09/2014	09/10/2014	16,16
31/10/2014	09/11/2014	8,55
30/11/2014	09/12/2014	83,18
31/12/2014	09/01/2015	101,51
TOTAL		4.647,59

INFRAÇÃO 4

Na infração 04 a discussão refere-se à constituição da base de cálculo, com a inclusão ou não das saídas de mercadorias não tributadas, isentas ou sujeitas ao regime de substituição tributária.

Entendo que, assiste razão ao contribuinte e em seu socorro o voto discordante do julgador primário (já reproduzido no relatório), que não acatou a interpretação dada pela decisão de piso vencedora, que com a devida vênia, entendo equivocada.

Observa-se no voto divergente da decisão de piso, que para liquidação da infração foi acolhida a redução do valor lançado no item 04 do Auto de Infração, conforme demonstrativos inseridos às fls. 204 a 209 (Anexos 1 e 2 da peça de defesa). Exercício de 2013: R\$ 36.721,09 e exercício de 2014: R\$ 34.325,81. Verifica-se que no voto divergente foi citado de forma equivocada a inclusão pela defesa dos anexos 1 e 2, sob as fls. 210 a 210, que retifico para as fls. 204 a 209.

Na busca da verdade material, em sessão de julgamento em 27.01.2022 a 2ª CJF, converteu o PAF

em diligência ao autuante para que averiguasse o real valor da infração em lide, fazendo a dedução conforme disposto no art. 267, VI do RICMS, das saídas não tributadas, isentas ou sujeitas ao regime de substituição tributária.

O autuante atendeu à solicitação da 2ª CJF, efetuado o procedimento solicitado com a exclusão dos itens de mercadorias com tributação ST, isentas ou não tributadas, porém indevidamente excluiu os itens de mercadoria tributadas, com exemplo: café da manhã, doces e salgados. Dessa maneira, elaborou um novo demonstrativo apenas com os itens de mercadorias tributados, que apontou um valor de Infração da ordem de R\$ 1.873,68 (exercício de 2013) e de R\$ 1.462,33 (2014), perfazendo um total de R\$ 3.336,01.

Na análise da informação fiscal e do demonstrativo elaborado pelo autuante em relação a infração 04, não concordo com a exclusão feita pelo autuante dos débitos com mercadorias tributadas tendo em vista que:

- a) A regra disposta no art. 267, VI do RICMS/BA, a carga tributária de 4% será aplicada sobre as operações tributadas e não sobre o total das receitas auferidas pelo estabelecimento, visto que a redução é aplicável sobre a base de cálculo do ICMS, não havendo qualquer menção na norma do benefício, de que as operações isentas e as já tributadas de forma antecipada, devam ser consideradas para aplicar a redução da base de cálculo.
- b) O teor da diligência solicitada pela CJF, foi para que o autuante fizesse a dedução dos valores lançados das operações de saídas de mercadorias não tributadas, isentas ou sujeito ao regime de substituição tributária, conforme disposto no art. 267, VI do RICMS-BA.
- c) O autuante atendeu a diligência e equivocadamente exclui as operações com mercadorias tributadas que não fora solicitada na diligência fiscal da CJF.
- d) Em sede de recurso a recorrente sob as fls. 191 e seus anexos 1 e 2, reconhece expressamente o valor da infração em R\$ 71.146,90, sendo R\$ 36.721,09 para 2013 e R\$ 34.325,81 para 2014.
- e) Em voto divergente da JJF, o nobre relator Tostoi Seara Nolasco acolheu as alegações da autuada pela exclusão das mercadorias com as operações isentas, não tributadas e de forma antecipada pelo regime de substituição, votando pela procedência em parte da infração pela redução do valor de R\$ 100.041,62 para R\$ 71.146,90 com base nos anexos 1 e 2 sob as fls. 204 a 209.

Quanto aos demonstrativos juntados aos autos pelo autuante em revisão fiscal identificados como anexo 01 e 02, sob as folhas 204 a 209, verifico que, mesmo o sujeito passivo tendo reconhecido, entendo, que consta ainda itens com mercadorias isentas e sujeitas a substituição tributária que excludo de ofício do lançamento fiscal do demonstrativo no exercício de 2013, os itens de produtos pipocas, NCM 2008.1900, peito de frango, NCM 0207.1100 (ST) e polpa de fruta de cacau, NCM 2008.9090 (ISENTO), modificando o valor do débito reconhecido de R\$ 36.721,09 para R\$ 36.496,17. Para o exercício de 2014, excludo os itens de produtos Chocosoy NCM 1806.9000 e 1806.3210, Choclotone Superpão kg NCM 1905.2010 e salgados diversos industrializados NCM 1905.9090 e 1902.3000 (ST), modificando o valor do débito de R\$ 34.325,81 para R\$ 35.243,62.

Diante de tais considerações, concluo em reduzir o valor da infração 04 de R\$ 100.041,62 para R\$ 71.739,79. Abaixo, ilustra-se o demonstrativo de débitos:

OCORRENCIA	VENCIMENTO	VALOR
31/01/2013	09/02/2013	2.604,99
28/02/2013	09/03/2013	2.800,92
31/03/2013	09/04/2013	4.729,19
30/04/2013	09/05/2013	2.461,85
31/05/2013	09/06/2013	3.425,87
30/06/2013	09/07/2013	4.131,70
31/07/2013	09/08/2013	3.029,76
31/08/2013	09/09/2013	2.989,37
30/09/2013	09/10/2013	2.963,41

31/10/2013	09/11/2013	2.544,93
30/11/2013	09/12/2013	1.890,16
31/12/2013	09/01/2014	2.924,02
31/01/2014	09/02/2014	2.613,64
28/02/2014	09/03/2014	2.486,76
31/03/2014	09/04/2014	2.962,03
30/04/2014	09/05/2014	2.902,17
31/05/2014	09/06/2014	3.370,51
30/06/2014	09/07/2014	4.053,83
31/07/2014	09/08/2014	2.897,35
31/08/2014	09/09/2014	2.983,13
30/09/2014	09/10/2014	2.753,32
31/10/2014	09/11/2014	2.755,65
30/11/2014	09/12/2014	2.828,56
31/12/2014	09/01/2015	2.636,67
TOTAL		71.739,79

INFRAÇÃO 7

A acusação: “Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saída de mercadorias tributáveis sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração [...], apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, com ICMS cobrado de R\$ 57.207,93”.

A base de cálculo apurada foi de R\$ 846.377,21 em 2013 e de R\$ 583.821,10 em 2014.

Acato os argumentos defensivos em relação à infração 3, restando determinada uma omissão de saídas, por presunção em 2013 de R\$ 138.366,78 e em 2014 de R\$ 12.729,50.

Na infração 9, o argumento recursal foi pela existência de omissão de saídas por presunção, referente ao exercício de 2013 de R\$ 181.711,93 e no exercício de 2014 de R\$ 44.707,05.

A decisão ora em discussão, refere-se à infração 7, o julgamento em Primeira Instância, acatou a exclusão de produtos isentos ou sujeitos a regime de substituição e dos itens de material de consumo arrolados no levantamento, que não merece reparo, tendo sido reduzidos os valores cobrados para: 2013 R\$ 32.261,63 (Base de cálculo R\$ 806.540,75) e 2014 R\$ 21.577,59 (Base de cálculo R\$ 539.439,75).

A recorrente argumenta na peça recursal de que havendo “omissão de saídas” encontradas por roteiros diferentes de auditoria, as mesmas estão sobrepostas e merece nosso acolhimento, porque as três infrações 3, 7 e 9, tratam de um mesmo assunto: vendas não declaradas utilizadas para pagamento de compras não registradas (infração 3), vendas foram feitas sem a emissão de documentos fiscais e recebidas através de cartões de débitos e créditos (infração 9), vendas não registradas constatadas através de levantamento quantitativo de estoques, esta infração 7.

No presente julgamento contestado, algumas afirmativas feitas no Voto do Relator de Primeira Instância com a devida vênia precisam ser combatidas:

- 1- Que “a base de cálculo da infração 3, decorre de receitas empregadas para o pagamento das aquisições de mercadorias que não foram registradas. Já a infração 07 em análise, indica a movimentação específica dos produtos que foram comercializados sem a emissão de documentos fiscais, ou seja, tomando a quantidade registrada no inventário (estoque inicial) adicionado as entradas e deduzido o estoque final, cujo resultado foi confrontado com as saídas registradas com a emissão de documentos fiscais. Assim sendo, não há como correlacionar a omissão da infração 3 com a da infração 7, mesmo porque se computado o registro de uma entrada de mercadoria que não foi registrada, aumentaria a base de cálculo da omissão de saída”.
- 2- Que “no caso da infração 9, decorrente da omissão relativa a pagamento com cartão de crédito/débito, o roteiro de auditoria identifica valores de vendas repassados pelas instituições financeiras, que não teve a emissão correspondente de documento fiscal. Da

mesma forma que apreciado acima, a omissão apurada relativa ao recebimento do recurso financeiro da empresa administradora de cartão, que não foi emitido documento fiscal correspondente, não se sabe qual a mercadoria que deu saída sem a emissão de documento fiscal, enquanto nesta infração (7), foram identificadas as quantidades de mercadorias comercializadas sem a emissão de documento fiscal. Logo, não há como estabelecer uma correlação entre omissões (cartão e estoque), com mercadorias, motivo pelo qual não acato também esta alegação”.

Neste sentido com a devida vênia não acolho essas conclusões porque:

- a) Por não ser lógico imaginar que um determinado “lote” de mercadorias foi vendido sem nota fiscal para pagamento a fornecedores; que outro “lote” foi vendido sem nota fiscal, mas recebido através de cartões de débitos e créditos e que, por fim, várias mercadorias saíram do estoque sem notas fiscais porque foram vendidas para fazer receitas para outros fins.
- b) Porque o que se está buscando identificar são “saídas omitidas”. Os roteiros de auditoria utilizados podem ser os mais diversos para chegar a alguma constatação. Nessa esteira, não entendo seccionar as vendas sem notas para destinação específica.

Verifico que, após as deduções da presunção pela falta de escrituração dos valores R\$ 138.366,78 (2013) e R\$ 12.729,50 no exercício de 2013, bem como a dedução da presunção por vendas com cartão de créditos no valor de R\$ 181.711,93, no exercício 2013, constato que o valor do débito de ICMS é de R\$ 40.526,89 para infração 07.

Verifico, que às infrações 3, 7 e 9 tratam de omissões de saídas apuradas por diferentes roteiros de fiscalização, a duplicidade é evidente sempre que as infrações apurarem omissões relativas ao mesmo período fiscalizado, pois é provável que a mesma operação omitida esteja relacionada nas três imputações.

Diante de tal constatação, há de ser aplicado o quanto disposto no art. 13 da Portaria nº 445/98, a fim de que seja considerado apenas o valor da maior omissão apurada ou seja o valor de R\$ 53.839,22 da infração 07. Assim, conclui-se que as infrações 03 e 09 foram integralmente absorvidas pela infração 7, pois apresentou omissões para infração 03 o valor de R\$ 4.647,59, enquanto na infração 9, no mesmo exercício, apresentou o valor de R\$ 7.268,48.

Por fim, sobre a argumentação de aplicação de produtos no fornecimento de alimentação inclusos no levantamento quantitativo, deixo de apreciar porque o contribuinte não trouxe aos autos qualquer registro de controle que pudesse identificar a quantidade de produtos utilizados. Ressalto que, não existe na legislação obrigação formal para que contribuintes mantenham controle dos insumos utilizados na preparação de alimentos. Todavia esses controles podem ser feitos de forma gerencial que possibilite demonstrar ao fisco os quantitativos. Na inexistência desses controles fica prejudicada a possibilidade de quantificação no processo de fiscalização e julgamento, motivo de não ser acatada a argumentação.

Diante de tais constatações concluo, em julgar improcedentes as infrações 03 e 09, por serem absorvidas integralmente pela infração 7 no valor de R\$ 53.839,22, já que a infração 03 apresentou omissões no valor de R\$ 4.647,59, enquanto a infração 9, no mesmo exercício, apresentou o valor de R\$ 7.268,48. Para a infração 7 mantenho a decisão de piso pela procedência parcial no valor de R\$ 53.839,22.

De ofício, devido a verdade material, nas infrações 2 e 3, fica reduzida a multa 100% descrita nos autos para 60% referente à alteração de lei em relação ao percentual da multa aplicada, sendo reduzida a partir de abril de 2012.

Por fim, para melhor entendimento, apresenta-se a planilha identificando as modificações feitas no julgamento:

Infração	Autuado	Julgado JF	Julgado CJF	Multa	Situação
1	2.364,57	2.364,57	2.364,57	60%	Reconhecida
2	481,75	481,75	481,75	60%	Reconhecida

3	9.289,30	7.648,76	0,00	-----	Improcedente
4	100.041,62	100.041,62	71.739,79	60%	Procedente em Parte
5	9.767,61	9.767,61	9.767,61	60%	Reconhecida
6	21.523,22	13.480,35	13.480,35	60%	Procedente em Parte
7	57.207,93	53.839,22	53.839,22	100%	Procedente em Parte
8	920,00	920,00	920,00	-----	Procedente
9	44.707,05	7.268,48	0,00	-----	Improcedente
10	6.077,35	3.556,85	3.556,85	60%	Procedente em Parte
11	2.391,36	0,00	0,00	-----	Improcedente
12	5.854,20	0,00	0,00	-----	Improcedente
13	2.940,00	2.940,00	2.940,00	-----	Procedente
14	460,00	460,00	460,00	-----	Procedente
15	1.380,00	0,00	0,00	-----	Nula
16	16.560,00	0,00	0,00	-----	Nula
Total	281.965,96	202.769,21	159.550,14		

Diante de tais constatações, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206837.0013/17-4**, lavrado contra **SUPERPÃO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 153.833,88**, acrescido da multa de 60% sobre o valor de R\$ 100.909,17 e 100% sobre o valor de R\$ 52.924,71, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “b” e “f”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas fixas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 4.320,00**, prevista nos incisos XXII, XVIII, “c” e XV, “h” da citada Lei e Artigo, ambas previstas pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de outubro de 2022.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

ANTONIO DIJALMA LEMOS BARRETO - RELATOR

THIAGO ANTON ALBAN - REPR. DA PGE/PROFIS