

A. I. Nº - 269141.0017/21-6  
AUTUADO - MINIMERCADO BANDEIRANTE LTDA.  
AUTUANTE - MARCO ANTONIO MACHADO DE ABREU  
ORIGEM - DAT NORTE/INFAZ RECÔNCAVO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 26/06/2023

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0104-03/23-VD

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO. b) AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. c) APROPRIAÇÃO DE VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. LIVROS FISCAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. a) OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. b) DIVERGÊNCIA ENTRE O IMPOSTO ESCRITURADO E O RECOLHIDO. O Autuado não apresenta elementos com o condão de elidir ou modificar as irregularidades apuradas. Infrações subsistentes. c) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. ESCRITURADAS NOS LIVROS PRÓPRIOS. d) APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Ajuste realizado em sede de informação fiscal reduz os valores originalmente lançados. Infrações parcialmente caracterizadas. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) OMISSÕES DE SAÍDAS TRIBUTÁVEIS. b) MERCADORIAS ENQUADRADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. O contribuinte não logra êxito em elidir ou modificar a acusação fiscal. Infrações procedentes. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS, BENS OU SERVIÇOS. MULTA. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. b) MERCADORIAS OU SERVIÇOS TOMADOS. c) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. Uma vez comprovado a tributação regular, nas operações subsequentes torna-se inexigível o tributo, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado integralmente, em multa equivalente a 60% do ICMS não antecipado. Irregularidades não elididas pelo Autuado. Infrações subsistentes. Afastadas nulidades suscitadas. Negado pedido de redução ou cancelamento das multas aplicadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 14/12/2021, exige crédito tributário no valor de R\$ 135.957,32, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01.** 001.002.003 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de mercadoria beneficiada com isenção do imposto, nos meses de janeiro de 2017 a outubro de 2018, no valor de R\$ 4.147,78, acrescido da multa de 60%;

**Infração 02.** 001.002.005 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária, nos meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2018, no valor de R\$ 2.285,44, acrescido da multa de 60%;

**Infração 03.** 001.002.040 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em valor superior ao destacado em documento fiscal, nos meses de março a dezembro de 2018, no valor de R\$ 27.050,40, acrescido da multa de 60%;

**Infração 04.** 002.001.002 – deixou de recolher ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de junho e novembro de 2018, no valor de R\$ 9.698,32, acrescido da multa de 100%;

**Infração 05.** 002.001.003 - deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses janeiro de 2017 a dezembro de 2018, no valor de R\$ 11.629,57, acrescido da multa de 60%;

**Infração 06.** 003.001.004 – recolheu a menos o ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos, livros ou declarações econômico-fiscais, nos meses de março a dezembro de 2017, no valor de R\$ 7.545,70, acrescido da multa de 60%;

**Infração 07.** 003.002.002 - recolheu a menos ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2017 a dezembro de 2018, no valor de R\$ 36.565,93, acrescido da multa de 60%;

**Infração 08.** 003.002.005 – recolheu a menos ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de fevereiro de 2017, janeiro a dezembro de 2018, no valor de R\$ 659,17, acrescido da multa de 60%;

**Infração 09.** 004.005.002 - falta de recolhimento de ICMS relativo a omissões de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão do respectivo documento fiscal e sem escrituração, decorrente da falta de registro de saídas em valor superior ao das entradas efetivas emitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2017 e 2018, no valor de R\$ 14.172,17, acrescido da multa de 100%;

**Infração 10.** 004.005.008 – falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhada de documento fiscal e, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2017 e 2018, no valor de R\$ 10.051,49, acrescido da multa de 100%;

**Infração 11.** 004.005.009 - falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com o percentual de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2017 e 2018, no valor de R\$ 4.714,16, acrescido da multa de 60%;

**Infração 12.** 007.001.002 – recolheu a menos o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente a aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, nos meses de fevereiro, março e setembro de 2017, janeiro, junho, outubro e novembro de 2018, no valor de R\$ 1.430,39, acrescido da multa de 60%;

**Infração 13.** 007.015.005 – multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referentes a aquisições de mercadorias, provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal,

com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a abril, novembro e dezembro de 2017, janeiro, fevereiro, abril, julho a dezembro de 2018, no valor de R\$ 2.185,21;

**Infração 14.** 016.001.001 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços, sujeitos a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a novembro de 2017, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada, totalizando R\$ 1.548,84;

**Infração 15.** 016.001.006- deu entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços tomados, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2017 a dezembro de 2018, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada, totalizando R\$ 2.272,75.

O autuado impugna o lançamento fls.77/104. Diz que vem, através do seu representante legal, na forma do RPAF/99, oferecer tempestivamente, a impugnação ao presente auto de infração, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas. Sintetiza os fatos. Reproduz as irregularidades apuradas.

Requer o envio das intimações emitidas no presente processo, para a advogada subscritora no endereço Rua Rogério Rego, nº 143, Bairro São João, Itaberaba-BA, CEP: 46.880-000. Tel. (71) 991856748 - ingrid.rios.adv@outlook.com

Afirma que, em que pesem as razões do lançamento fiscal, conforme será demonstrado, o auto de infração deve ser declarado nulo ou totalmente improcedente. Aduz falta de prévia intimação da Autuada para sanar as incongruências nos arquivos magnéticos – descumprimento da Instrução Normativa n. 55/14, do art. 2º e do art. 18 e art. 41 do RPAF/99.

Observa que todo o lançamento fiscal se baseou na análise dos arquivos magnéticos (EFD) transmitidos durante os anos de 2017 e 2018. Como decorre da leitura da infração 05, o autuante está imputando à Autuada, recolhimento a menor do imposto “*em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declaração econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos*” diz ainda, que verificou “*divergência entre o Documento Fiscal e a EFD*”.

Não obstante tenha constatado a existência de supostas incongruências, o Autuante não o intimou previamente, para sanar as irregularidades de seus arquivos. A única intimação foi para retificar a EFD do período de 02/2017, sendo que a infração abrange diversos períodos, assim realizou o lançamento, sem observar o procedimento exposto na Instrução Normativa 55/2014.

Observa que não se trata de descumprimento de dever meramente formal, na verdade ao deixar de intimá-lo antes da lavratura do auto de infração, o autuante indevidamente tirou deste, a possibilidade de autorregularização, algo que a Instrução Normativa 55/14, expressamente lhe assegura.

Nota por outro lado, que a única intimação entregue foi para retificar a EFD do período de 02/2017, sendo que a infração abrange diversos períodos, e ao deixar de anexar a listagem diagnóstico e a orientação sobre os procedimentos que poderiam ser adotados e a comprovação de que regularmente intimado deixou de atender à exigência, também deixou de observar procedimento formal obrigatório na instrução normativa e no RPAF/99.

Lembra que, de acordo com o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade. Como no caso o procedimento formal previsto na Lei não foi cumprido, resta descumprida também, a legalidade objetiva de que cuida o art. 2º do RPAF/99, e a ofensa ao devido processo legal.

Sobre a infração 06, afirma que há inadequação do enquadramento legal da multa aplicada à descrição da infração. Aduz que a descrição dos fatos no presente caso, parece ser, exatamente a matéria de que trata a IN 55/14 no tópico divergência, que é bem diversa da situação trazida no

dispositivo do inciso II, alínea “b” do art. 42 da Lei 7.014/96. De modo que também neste aspecto – adequação dos fatos à penalidade aplicada - verifica que o auto de infração não preenche os requisitos formais de validade estabelecidos no art. 39, inciso V, alínea “c” que trata da tipificação da infração e da multa aplicada. Diante desta incongruência entre a descrição da infração e o enquadramento legal da multa aplicada, cujo dispositivo traz situação diversa, entende que o lançamento não preenche os requisitos formais de validade exigidos no art. 39 do RPAF/99, razão pela qual deve ser declarado nulo.

A respeito das infrações 05, 06, 07, 08 e 12, afirma que sem prejuízo do exposto, analisando a descrição dos fatos que lhe foram imputados e a peça do auto de infração, chega à conclusão de que a autuação está desprovida de elementos probatórios. Examinando o inteiro teor da peça inicial acusatória, constata que o Autuante apenas descreveu os fatos, mas não trouxe os elementos probatórios para fundamentar suas acusações.

O Autuante alega, que teria escriturado na EFD, débito a menor que o destacado nos documentos fiscais de acordo com os demonstrativos anexos ao auto de infração. Contudo, consultando os documentos anexos ao auto de infração, verifica que consta apenas, resumo da diferença do ICMS e planilhas de Excel com relação de NFE-e NFC-e e com livro de Saídas, mas não há nenhum documento probatório da ocorrência efetivas das alegadas diferenças.

Também não há comprovação de que a apuração feita pela EFD estaria em desacordo com a legislação regente do ICMS, o fato de haver suposta divergência entre o ICMS destacado da nota fiscal e aquele que foi apurado na escrituração fiscal digital, por si só, não evidencia a insuficiência do recolhimento, afinal de contas, as notas fiscais poderiam também ter sido emitidas de forma incorreta, com imposto a maior, tendo a contribuinte feito a correção da apuração na escrita fiscal.

Frisa que o Autuante não apenas deixou de anexar qualquer documento que comprove que teria procedido em dita divergência, como também, não demonstrou que houve insuficiência do recolhimento em face da legislação vigente na época dos fatos geradores. Ao invés disto, limitou-se tão somente, a apresentar planilhas de *Excel*, através das quais quer comprovar a ocorrência das alegadas divergências e também de recolhimento a menor do ICMS.

Como previsto no inciso II, do art. 41 do RPAF/99, o auto de infração deve ser instruído não apenas com os demonstrativos do suposto débito, mas também, com as provas necessárias à demonstração do fato arguido.

Afirma que um lançamento desprovido de fundamentação ou da prova da ocorrência dos fatos sobre os quais se funda, é nulo, e para demonstrar essa nulidade não é preciso que o contribuinte faça a prova de que os fatos nele narrados não ocorreram. Destarte, chama a atenção dos Julgadores, ante a falta de elementos que instruem e que comprovem minimamente os fatos alegados no auto de infração, suscita mais uma vez, com base no art. 18, IV, e no art. 41, II do RPAF, a nulidade do auto de infração ou na melhor das hipóteses a nulidade da infração 05, 06, 07, 08 e 12, que além de não observar os requisitos formais de validade, também não se faz acompanhar de documento probatório acerca da existência da alegada divergência entre os arquivos EFD e os documentos fiscais e do recolhimento a menor do ICMS.

Sem prejuízo das arguições de nulidade, que entende contaminam “*in totum*” o auto de infração, para o fim de assegurar o direito de defesa, passa a demonstrar as razões pelas quais, deve ser julgado improcedente o auto de infração ou o lançamento deve ser revisto, inclusive por meio de diligência fiscal, o que fica desde logo requerida.

Nas infrações 01, 02 e 03, alega o Autuante que teria utilizado crédito fiscal indevidamente. Ocorre que compulsando as notas fiscais referenciadas no demonstrativo, em cotejo com a legislação incidente, verifica que na maioria dos casos, o crédito foi apropriado devidamente.



Aponta por exemplo, o caso das mercadorias sujeitas à base reduzida previstas no art. 268, inciso LII, “R” que dão direito ao crédito, e que mesmo não tendo destacado o crédito do imposto, como se sabe, gera o direito ao crédito.

Em relação à possibilidade do aproveitamento do crédito sobre as mercadorias, o próprio Autuante exige o ICMS sobre as mesmas operações nas infrações 4 e 6, portanto, se o imposto é devido naquelas infrações, o direito ao crédito decerto, deve ser assegurado nestas infrações, não podendo o auto de infração adotar linhas distintas para a mesma hipótese.

Do mesmo modo, entende que dão direito ao crédito as mercadorias não sujeitas à substituição tributária na época dos fatos, tendo direito legítimo de se apropriar dos créditos constantes das notas fiscais.

Diz que o legislador constituinte, elevou a não-cumulatividade à condição não só de norma constitucional, mas de verdadeiro princípio, sendo garantia inafastável do contribuinte e legítima limitação do poder do fisco de tributar. Em razão de tal princípio todo o imposto incidente na operação anterior deve representar um crédito na etapa seguinte.

Comenta que o Autuante ao descrever a infração supostamente cometida, alega que teria aproveitado crédito de ICMS em valor superior ao destacado na nota fiscal. Não obstante isto, é importante frisar, que de acordo com a matriz de incidência delineada na Constituição Federal, o ICMS incide sobre a circulação de mercadoria e não sobre o documento fiscal que retrata a operação. E tanto é assim, que o próprio RICMS/12, dispõe no § 7º do art. 309, que não será admitido para fins de crédito fiscal, o valor do imposto destacado a maior na nota fiscal, demonstrando por assim dizer, que o documento fiscal não é superior ao próprio fato tributário quando se trata de gerar direitos ou obrigações.

Diz notar, que independentemente de o documento ter sido emitido por distribuidor que possui termo de acordo para reduzir a base de cálculo do ICMS nos termos do Decreto 7.799/00 ou não, a redução da base de cálculo não está dentre as exceções ou limitações ao princípio da não-cumulatividade, nos termos previstos no art. 155, II, § 2º, inciso I da Constituição Federal, já que não figura na hipótese de isenção ou não incidência.

Tal entendimento se justifica, no fato de que o contribuinte beneficiado com a redução da base de cálculo ainda continua na esfera da incidência do ICMS e segue sendo sujeito passivo da obrigação tributária principal de recolher o imposto, algo que não ocorre num cenário de isenção ou não incidência do imposto, quando a operação está completamente fora do alcance do ICMS, como prevê a regra constitucional.

Sobre a **infração 04**, afirma que a redução da base de cálculo, por manter o fato na esfera de incidência do ICMS não se enquadra nos conceitos de isenção e não incidência, que são as únicas limitações ao princípio da não-cumulatividade admitidas pela Constituição Federal, que não comporta qualquer outra restrição imposta por legislação infraconstitucional, muito menos por decreto estadual. Acrescenta que a matéria já foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal, cabendo registrar que o direito ao crédito do imposto não comporta restrições, nem mesmo pelo fato de a autuada ter adquirido mercadorias de contribuinte beneficiado com a redução de base de cálculo nos termos do Decreto n. 7.799/00.

Alega que consultando o dispositivo utilizado para aplicar a penalidade, verifica, contudo, que o mesmo não abarca a hipótese aventada na infração. Transcreve o citado dispositivo. Diz que a seu ver, a penalidade aplicada não tem respaldo no dispositivo invocado, razão pela qual não pode prosperar.

Referente as infrações 05, 06, 07, 08 e 12, sem prejuízo das alegações tecidas nas preliminares de nulidade arguidas, o Autuante aponta falta de recolhimento do imposto, pois na verdade não são tributadas pelo ICMS ou já foram tributadas e/ou estão com fase de tributação encerrada.

Salienta que compulsando o demonstrativo que instrui a infração, verifica, entretanto, que a maior parte das operações ali enumeradas são não tributáveis e que parte das notas fiscais citadas se referem a operações de baixa do estoque – perda/roubo, não sendo possível em relação a estas, exigir o ICMS como fez o Autuante.

Como sabido, aduz que não incide o ICMS sobre as operações de baixa do estoque por perda, roubo ou extravio. O tratamento tributário para tais hipóteses, seria realizar o estorno do crédito, mas não exigir o imposto da saída, pois de fato as mercadorias não foram objeto de comercialização. Diz ser este o entendimento que se pode extrair do art. 30 da Lei 7.014/96 que transcreve. Assim, as operações retratadas não se enquadram na hipótese descrita na infração, a qual está exigindo o recolhimento do imposto, como se as mercadorias tivessem sido comercializadas pela autuada, isto é, como se fossem operações tributáveis. Além disto, verifica também, a exigência indevida do imposto sobre operações isentas ou com fase de tributação encerrada.

Sustenta que o Autuante classificou indevidamente, as operações praticadas, não sendo possível em relação às situações retratadas exigir o ICMS, pois na verdade não são tributadas pelo ICMS ou já foram tributadas e/ou estão com fase de tributação encerrada.

A respeito das infrações 09, 10, 11, de antemão, diz ser empresa de pequeno porte, atuante no comércio varejista de mercadorias em geral, ramo de supermercado, não adota o procedimento de comprar ou vender mercadoria sem nota fiscal. Este fato inclusive, fica plenamente comprovado em outros documentos contábeis dos períodos autuados, especialmente o livro Caixa, as DMAs, o livro de Apuração de ICMS, os relatórios de entradas e saídas, os quais seguem anexos à presente impugnação como prova da regularidade de suas operações.

Em verdade, as diferenças de estoques verificadas pelo Autuante através do Registro de Inventário são fruto de erros operacionais cometidos na elaboração do arquivo eletrônico que inclusive deixaram de evidenciar as perdas que ocorrem no ramo de supermercados.

Observa que supermercado é reconhecidamente, o ramo que mais apresenta perdas dentre todos os outros empreendimentos da economia nacional. Dentre as principais razões para as perdas, estão os furtos, as quebras de produtos e os itens com prazo de validade vencida.

Afirma que com a implantação do SPED alguns erros foram cometidos na elaboração dos arquivos digitais relativos ao inventário, principalmente no que toca à evidenciação das perdas ocorridas no supermercado durante o período de 2017 e 2018 em razão de produtos fora do prazo de validade, produtos danificados pelos consumidores, produtos trocados, produtos furtados, diferenças de pesagem dos fornecedores, sendo que estes eventos comuns no ramo do supermercado é que geraram as diferenças verificadas pelo Autuante.

Da análise dos relatórios elaborados pelo Autuante, pode-se verificar, que também o contribuinte apresenta problemas nos mesmos grupos de produtos evidenciados no Ranking de Perdas por Artigos publicado pela ABRAS, a exemplo dos laticínios (queijos, leites, iogurtes, leites fermentados), dos doces (bombons, chicletes, balas, caramelos, doces em barra), das bebidas (sucos, refrescos em pó), dos itens de perfumaria (esmaltes, cremes, xampu, sabonetes, colônias, talcos, desodorantes etc); das carnes (congelados, embutidos etc) que se perdem mais, em razão do prazo de validade e dos furtos.

Menciona ainda, que é com base no relatório de omissão de entradas e saídas, verifica que a grande maioria das mercadorias ali enumeradas são mercadorias de marca (Nestlé, Dove, Rexona, Danone, Sadia, Minuano etc), as quais, não são adquiridas sem nota fiscal. Diz verificar pelos demais relatórios contábeis, que é possível ver, que as entradas destas mercadorias foram efetivamente registradas na escrita contábil, o que também afasta a presunção de compra ou venda sem nota fiscal.

Diante disto, diz que muito embora a Portaria nº. 445/1998 autorize a presunção da ocorrência das operações sem pagamento do imposto, com base na falta de registro das entradas e saídas das

mercadorias, pode-se verificar nos outros documentos contábeis anexos, que não houve estouro de caixa, nem a omissão de receitas oriundas da venda de mercadoria sem nota fiscal, nem tampouco houve má-fé.

Na verdade, declara que houve equívocos operacionais na elaboração do inventário, especialmente quanto à identificação e emissão dos documentos fiscais de baixa e estornos referentes às perdas e quebras de estoque nos termos previstos no art. 312, IV, 2º e no art. 313 do RICMS (código CFOP 5.927).

Ademais, como o levantamento fiscal é todo baseado na presunção da saída, mas não na efetiva ocorrência do fato gerador, a fim de dispensar um tratamento mais justo ao contribuinte que é uma pequena empresa, o Autuante deveria ter levado em consideração no seu levantamento, também a ocorrência das perdas em razão da comercialização e do armazenamento, informações e dados que inclusive são públicas e notórias neste segmento, a fim de contemplar, desse modo, os Princípios da Equidade e da Razoabilidade e não exigir tributo indevido do contribuinte.

Da mesma forma, como se trata de presunção da ocorrência do fato gerador, devido à suposta saída sem emissão de documento fiscal, como medida de justiça e equidade, devem ser levados em consideração as perdas normais do segmento de mercados em razão da comercialização e da armazenagem de mercadorias, deixando-se, desse modo, de exigir o ICMS sobre as perdas, pois na verdade, o contribuinte teria direito ao crédito e não débito de imposto a pagar, haja vista que não houve fato gerador.

Acrescenta ainda, que o Autuante exige o ICMS com a multa de 100% prevista no art. 42, inciso III da Lei 7.014/96. Entretanto, houve equívocos na elaboração do arquivo digital que foram responsáveis pelas diferenças verificadas e também houve falta de registro das perdas ocorridas no estoque, o que geraria para o contribuinte o direito ao estorno do imposto.

Por estas razões, entende que a penalidade aplicável ao caso é apenas aquela prevista no art. 42, inciso XIII-A, alínea “j”, posto que tais equívocos não geraram falta de recolhimento de imposto, mas apenas descumprimento de obrigação acessória consistente no envio de arquivo, sem o nível de detalhamento exigido.

De todo modo, ainda que os Julgadores adotem um entendimento diverso, observa que a multa de 100% apresenta nítido caráter confiscatório, contrariando o disposto no art. 150, inciso IV da Constituição Federal. Portanto, a redução da multa é medida que se impõe.

Diante disto, considerando os demais documentos contábeis (anexos), que evidenciam que não houve omissão de saídas e de entradas de mercadorias, deve o presente auto ser julgado improcedente em razão de não haver base legal para exigir ICMS em decorrência de equívocos na elaboração de arquivos digitais.

Sobre a infração 13, diz que foi acusado de recolhimento o imposto por antecipação a menor, e com base nisto, aplicou-se a multa de 60% capitulada no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96.

Ocorre que consultando os demonstrativos que instruem a infração, verifica que a exigência é indevida, visto a cobrança do ICMS antecipação sobre mercadoria sujeita à substituição tributária no ano de 2019, como é o caso, por exemplo, das misturas para bolo (NCM 1901).

Acrescenta que na condição de contribuinte que apura o imposto pelo regime da conta corrente fiscal, pode recolher o ICMS até o dia 09 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores. E no que toca ao ICMS antecipação, se tratando de contribuinte credenciado, o recolhimento pode ser feito até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal nos termos do art. 332 do RICMS.

A despeito disto, a auditoria está exigindo a multa como se a autuada fosse obrigada a recolher o imposto na data de ocorrência das operações (na emissão da nota fiscal de entrada), quando na verdade, na condição de contribuinte que apura o imposto pelo regime do conta corrente fiscal e

que está credenciado poderia recolher o imposto até o dia 9/25 do mês seguinte, logo, conclui-se que também, sob o aspecto da data de ocorrência a multa foi aplicada indevidamente sobre todas as operações descritas no demonstrativo.

Alega o Autuante na Infração 14 e 15, que, em que pese tenha sido aplicada a multa de 1% sobre o valor das notas fiscais omitidas, verifica que, para prejuízo da empresa, muitas destas notas enumeradas pela auditoria contêm crédito de imposto. Muito embora o Autuante tenha exigido débito do imposto nas infrações anteriores, os créditos não foram lançados para compensação como deve ser feito em razão da não-cumulatividade do ICMS.

Ademais, verifica que constam enumeradas no demonstrativo, diversas notas fiscais de devolução de vendas, em relação às quais, também é permitido o aproveitamento do crédito do imposto nos termos do art. 454 do RICMS, e não foi compensado pela auditoria.

Não obstante isto, por força da não cumulatividade do ICMS, não há como negar que todos os créditos destacados destas notas de entradas e de devolução devem ser apropriados e compensados com os débitos apurados, eventualmente devidos, sob pena de a auditoria incorrer em injustiça e ilegalidade.

Ante todas as razões aduzidas fica requerida com base no § 3º, do art. 123 do RPAF, a realização de diligência fiscal no sentido de verificar a existência das exigências indevidas e dos créditos não aproveitados pela auditoria, como exposto no item referente a cada infração.

Cabe ainda observar, em síntese apertada que:

1. O Autuante não verificou os demais documentos contábeis e fiscais, limitando-se a examinar por meio de cruzamento as informações enviadas pelas administradoras de cartões e os arquivos MDF dos equipamentos ECF, sendo que os pagamentos recebidos por meio de cartão de crédito/débito, nem sempre dizem respeito à receita de venda de mercadoria, podendo se tratar de recebimento de vendas a prazo, como é o seu caso;

2. O Autuante não evidenciou no lançamento, qual o roteiro fiscal utilizado para apurar e determinar a base de cálculo da exigência, nem demonstrou, por meio de memória de cálculos, o método utilizado para determinar a proporcionalidade das mercadorias tributadas/isentas;

Diante de tudo isto, a autuada pugna pela realização de diligência fiscal, e requer aos Julgadores que recebam a Impugnação, vez que tempestiva, e a acolham integralmente para:

- 1º) declarar a nulidade total do auto de infração ante as razões expostas; ou
- 2º) julgá-lo improcedente;
- 3º) seja deferida a realização de diligência.

Requer desde já, a juntada dos documentos anexos à presente defesa, requerendo ainda, seja oportunizado prazo para manifestação e juntada de outros documentos que se façam necessários a depender do teor da manifestação fiscal e/ou do resultado da diligência.

Pugna pelo envio das intimações de todos os atos processuais para a advogada subscritora.

O Autuante presta informação fiscal fls.119/121. Diz que o contribuinte apresentou defesa para o auto de infração, para a qual faz as devidas considerações.

Infração 01 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. A defesa afirma, que na maioria dos casos, o crédito foi apropriado corretamente e que se está exigindo ICMS sobre estas mesmas operações nas infrações 04 (notas fiscais de consumidor eletrônicas não escrituradas) e 05 (saídas de mercadorias tributadas como não tributadas).

Sobre esta alegação, afirma que isso não aconteceu, tanto que a empresa não apresentou nenhum documento, nenhuma prova dessa afirmação. Portanto a infração deve ser mantida integralmente.

Infração 02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária. Foi alegado que na maioria dos casos, o crédito



foi apropriado corretamente e que este mesmo auto de infração está exigindo ICMS sobre estas mesmas operações nas infrações 04 (notas fiscais de consumidor eletrônicas não escrituradas) e 05 (saídas de mercadorias tributadas como não tributadas).

Reitera que isso não aconteceu, tanto que a empresa não apresentou nenhum documento, nenhuma prova dessa afirmação. Portanto a infração deve ser mantida integralmente.

Infração 03 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento (s) fiscal(is).

Explica que o contribuinte lançou na EFD valores de créditos superiores aos destacados nas notas fiscais de entradas e não apresentou justificativas ou prova em contrário. Desta forma, os valores apurados devem ser mantidos integralmente.

Infração 04 - Deixou de recolher, no(s) prazo (s) regulamentar(es), ICMS referente as operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

Aduz que o Autuado não apresentou justificativa ou prova em contrário, porém discordou do dispositivo referente à multa aplicada - artigo 42, inciso III da Lei 7.014/96. Frisa que considera que o artigo 42, inciso IV, alínea “j” desta Lei 7.014/96 seja mais apropriado para o caso. Se bem que, ambos preveem o mesmo percentual de multa = 100%. Num caso ou outro, de qualquer forma, os valores apurados estão mantidos.

Infração 05 - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Aponta que o contribuinte insinua a cobrança indevida de imposto sobre operações isentas ou com fase de tributação encerrada, mas não apresentou provas a respeito. No entanto, declara que o Autuado tem razão, com relação à cobrança do imposto sobre operações de baixa do estoque por perda, roubo ou extravio (CFOP 5927) - essas operações foram eliminadas e houve redução no valor cobrado de R\$ 11.629,57 para R\$ 11.270,24 e foi elaborado e anexado um novo demonstrativo.

Infração 06 - O contribuinte recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos.

O Sujeito passivo insinua a cobrança indevida de imposto sobre operações isentas, com fase de tributação encerrada ou referente a operações de baixa do estoque por perda, roubo ou extravio; no entanto, não apresentou provas a respeito. Desta forma, os valores apurados devem ser mantidos integralmente.

Infração 07 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. O Autuado insinua a cobrança indevida de imposto sobre operações isentas do imposto ou com fase de tributação encerrada, mas não apresentou provas a respeito.

Diz que, no entanto, tem razão com relação à cobrança do imposto sobre operações de baixa do estoque por perda, roubo ou extravio (CFOP 5927) - essas operações foram eliminadas e houve redução no valor cobrado de R\$ 36.565,93, para R\$ 36.561,84 e foi elaborado e anexado um novo demonstrativo.

Infração 08 - Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Insinua a cobrança indevida de imposto sobre operações isentas do imposto, com fase de tributação encerrada ou referentes a operações de baixa do estoque por perda, roubo ou extravio; mas não apresentou provas a respeito. Desta forma, os valores apurados devem ser mantidos integralmente.

Infrações 09, 10 e 11 – Infrações relativas a ICMS detectadas através de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado: falta de recolhimento do imposto por omissões de saídas tributáveis; falta de recolhimento do imposto na condição de responsável

solidário nas entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária; e falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária nas entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Observa que o contribuinte alega que *“não adota o procedimento de comprar ou vender mercadoria sem nota fiscal”*, e cita ser complexo fazer um controle efetivo e preciso de estoque e tem dificuldades para evidenciar produtos fora do prazo de validade, danificados por clientes, trocados, furtados, diferença de pesagens, etc. E ao afirmar, que *“as diferenças de estoques verificadas pelo Autuante através do registro de inventário são fruto de erros operacionais cometidos na elaboração do arquivo eletrônico”* por si, já admite as irregularidades. A empresa não trouxe elementos objetivos para elidir as infrações que devem ser mantidas na íntegra.

Infração 12 - Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. Aduz que o Autuado insinua a cobrança indevida de imposto sobre operações com mercadorias isentas, com fase de tributação encerrada ou referentes a operações de baixa do estoque por perda, roubo ou extravio; mas não apresentou provas a respeito. Desta forma, os valores apurados devem ser mantidos integralmente.

Infração 13 - Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Aponta que inicialmente o impugnante afirma ser indevida a cobrança de ICMS por antecipação sobre mercadorias sujeitas à antecipação tributária no ano de 2019. Informa que o exercício de 2019 não foi objeto de autuação. Depois, afirma que o recolhimento do imposto cobrado deve ser feito até o dia 25 do mês subsequente ao da data da emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal. Com relação ao exercício 2018, diz que tem razão o contribuinte e foi justamente desta maneira que ele foi cobrado. Mas, com relação ao exercício 2017, a cobrança foi feita até o dia 25 do mês subsequente ao da data da emissão do documento fiscal. O momento da cobrança do ICMS por antecipação parcial está regulado pelo artigo 332, § 2º do RICMS-BA e devidamente obedecido na auditoria. Sem elementos objetivos para elidir a infração, ela deve ser mantida na íntegra.

Infrações 14 e 15 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria, bem ou serviço sujeito a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal; / Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Essas infrações geraram multa de 1% sobre o valor de cada operação. Afirma que a empresa não questiona a infração, apenas gostaria de ter como compensação, o crédito fiscal relativo às operações. Afirma não ser este o momento para a reinvidicação e as infrações devem ser mantidas na íntegra. Conclui serem estas as considerações para apreciação pelo CONSEF.

O Autuado toma ciência da informação fiscal e volta a se manifestar fls.127/137. Repete as irregularidades que foram apuradas. Afirma que vem, no prazo legal apresentar manifestação à informação fiscal, pelas razões fáticas e jurídica que passa a expor.

Aponta que o Autuante, apreciando a impugnação, se omitiu, ao não se manifestar sobre as preliminares de nulidade e sobre o pedido de realização de diligência fiscal, se atendo unicamente, sobre as infrações, acatando parcialmente as razões defensivas, e apresentando sua contestação que passa a impugnar.

Diz que em que pesem as razões do lançamento fiscal, o auto de infração deve ser declarado nulo em razão da não observância dos procedimentos formais obrigatórios, ou deve ser julgado totalmente improcedente.

Cita o art. 127, § 6º, do RPAF determinando que o Fiscal tem que se manifestar sobre todos os pontos arguidos na defesa, o que não ocorreu na informação fiscal. Deste modo, assim como

alegado na defesa, após a omissão do fiscal, presume-se como verídico, a falta de prévia intimação da Autuada, para sanar as incongruências nos arquivos magnéticos – descumprimento da Instrução Normativa n. 55/14, do art. 2º e do art. 18 do RPAF.

Repete que todo o lançamento fiscal se baseou na análise dos arquivos magnéticos (EFD) transmitidos pela Autuada durante os anos de 2017 e 2018. Não obstante, constatado a existência de incongruências, o Autuante não o intimou previamente, para sanar as irregularidades de seus arquivos.

Observa que não se trata de descumprimento de dever meramente formal, na verdade ao deixar de intimar o contribuinte antes da lavratura do auto de infração, o autuante lhe tirou a possibilidade de autorregularização, que a Instrução Normativa 55/14 lhe assegura. Destarte, a declaração de nulidade é medida que se impõe.

Reitera a inadequação do enquadramento legal da multa aplicada à descrição da infração 06. Observa que o autuante está acusando a autuada de ter incorrido em divergências entre o valor do imposto escriturado na EFD e o constante dos documentos fiscais. Todavia, o dispositivo legal utilizado para fundamentar a penalidade aplicada trata de situação diversa.

Diante desta evidente incongruência entre a descrição da infração e o enquadramento legal da multa aplicada, cujo dispositivo traz situação diversa, entende que o lançamento não preenche os requisitos formais de validade exigidos no art. 39 do RPAF, razão pela qual deve ser declarado nulo, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade, art. 2º do RPAF e no art. 142 do CTN.

Sobre as infrações 05, 06, 07, 08 e 12, aduz que analisando a descrição dos fatos imputados e a peça do auto de infração chega à conclusão, de que a autuação está desprovida de elementos probatórios. Consta que o Autuante apenas descreveu os fatos, mas não trouxe os elementos probatórios para fundamentar suas acusações. Acrescenta que além de não observar os requisitos formais de validade, também não se faz acompanhar de documento probatório acerca da existência da alegada divergência entre os arquivos EFD e os documentos fiscais e do recolhimento a menor do ICMS. Portanto, diante da omissão do Auditor fiscal na informação fiscal em não se manifestar sobre as supracitadas nulidades, suscita mais uma vez, a nulidade do auto de infração.

Assevera que deve ser julgado improcedente o auto de infração lavrado, ou o lançamento deve ser revisto, inclusive por meio de diligência fiscal, o que fica desde logo requerida.

Sobre as infrações 01, 02 e 03, verifica que na maioria dos casos, o crédito foi apropriado devidamente, no entanto a informação fiscal afirma que não foram apresentadas provas. Aduz que as provas apresentadas não foram devidamente analisadas e requer uma diligência fiscal para que fique comprovado

Na infração 04, diz que a informação fiscal admitiu que não foi determinada a penalidade adequada a infração, desde modo a razão pela qual não pode prosperar. Referente a infração 05, a o fiscal afirma que tem razão com relação à cobrança do imposto sobre operações de baixa do estoque por perda, roubo ou extravio, no entanto, diz que o novo demonstrativo apresentado não coaduna com a realidade, pois não foram eliminadas todas as operações, assim impugna o demonstrativo e requer a diligência fiscal.

As infrações 06, 08 e 12, verifica que a maior parte das operações ali enumeradas são não tributáveis e que parte das notas fiscais citadas, se referem a operações de baixa do estoque – perda/roubo, não sendo possível em relação a estas, se exigir o ICMS como fez o autuante. No entanto, a informação fiscal não analisou as notas fiscais detidamente, deste modo que requer a diligência fiscal.

Sobre as Infrações 09, 10, 11, afirma que as diferenças de estoques verificadas através do Registro de Inventário são fruto de erros operacionais cometidos na elaboração do arquivo eletrônico que inclusive deixaram de evidenciar as perdas, no entanto isso não se configura que admite as

irregularidades, mas sim, que tais irregularidades são passíveis de correção, principalmente se tivesse ocorrido a prévia intimação da Autuada para sanar as incongruências nos arquivos magnéticos. Assim, impugna a informação fiscal e pede que o auto seja julgado improcedente.

Afirma que na infração 13, a informação fiscal é controversa ao dizer que a análise da data da ocorrência da infração, adotou o dia 25 de cada mês ao ano de 2018 e depois, também afirma que foi do ano de 2017. Assim, impugna a informação fiscal.

A respeito das infrações 14 e 15, impugna a acusação fiscal e reafirma a defesa de que todos os créditos destacados destas notas de Entrada e de devolução devem ser apropriados e compensados com os débitos apurados, eventualmente devidos, sob pena de a auditoria incorrer em injustiça e ilegalidade. Volta a requerer diligência fiscal.

Diante do exposto, seja recebida a impugnação e no mérito a acolhida integralmente, para:

1º) declarar a nulidade total do auto de infração; ou

2º) julgá-lo improcedente; ou

3º) no caso de procedência da infração, deferir a realização da diligência fiscal ou determinar a revisão do lançamento diante dos excessos apontados, realizando-se as exclusões/ajustes da base de cálculo requeridos.

Requer desde já, a juntada de documentos, e que ainda seja oportunizado à Autuada prazo para manifestação e juntada de outros documentos que se façam necessários a depender do resultado da diligência e/ou do teor da manifestação fiscal.

Em sede de informação fiscal, o Autuante realizou ajustes para 02 infrações, mantendo as demais integralmente.

O Autuado ao tomar ciência, apensou novos elementos para contestar a autuação, quando o processo já se encontrava neste CONSEF e distribuído a 3ª JF fls.127/137.

Considerando o estabelecido no art. 2º, § 1º do RPAF/99, a respeito da busca pela verdade material, primado do processo administrativo fiscal, e que o Autuante não teve oportunidade de apreciar estes novos elementos, após discussão sobre a matéria, em pauta suplementar, esta 3ª JF decidiu converter o presente PAF em diligência fl.145, à INFAZ RECÔNCAVO, a fim de que o Auditor Fiscal Autuante apreciasse de forma fundamentada, conforme exigido no § 6º, art. 127 do RPAF/99, as alegadas provas do Autuado apensadas fls.127/137.

Caso fosse necessário realizar ajustes, elaborasse novo demonstrativo de débito, totalizando mensalmente o valor remanescente.

Cumprida a diligência solicitada, intimasse o Autuado e fornecesse cópia da nova informação fiscal, deste pedido de diligência, e dos novos elementos gerados por esta solicitação, contra recibo, concedendo prazo de 10 (dez) dias, para que se manifestasse, querendo.

À fl. 149, o Autuante presta nova informação fiscal. Afirma que nas preliminares de nulidade o contribuinte voltou a discordar do enquadramento da multa aplicada referente à infração 06 (alínea "b", inciso II, do art. 42 da Lei 7.014/96 do Estado da Bahia). Assevera que o Autuado está equivocado, porque o enquadramento está correto.

Ainda nas preliminares de nulidade aduz que o contribuinte voltou a alegar insuficiência de elementos probatórios dos fatos imputados relativos às infrações 05, 06, 07, 08 e 12. Está equivocado, pois juntamente com o auto de infração foi-lhe fornecido os arquivos individualizados para cada infração, onde estão presentes os relatórios sintéticos com os resumos e os relatórios analíticos com os detalhes das mesmas, conforme folhas 74 e 75.

a) Infrações 01, 02 e 03, continuou sem apresentar provas que pudessem elidir as infrações;

b) Infração 04, requereu que não prospere, mas sem apresentar justificativa legal;

c) Infração 05, a informação fiscal provocou redução no débito originalmente cobrado, mas a empresa acha que deveriam ser eliminadas outras operações, mas sem apresentar novos



elementos para tal;

d) Infração 06 e 08, continuou sem apresentar provas que pudessem elidir as infrações;

e) Infrações 09, 10 e 11 - voltou a afirmar que *"as diferenças de estoques verificadas pelo Autuante através do Registro de Inventário são fruto de erros operacionais cometidos na elaboração do arquivo eletrônico"*. Ou seja, voltou a admitir as irregularidades.

f) Infração 12 - trata-se de recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. Neste caso, não há o que se falar em operações não tributáveis ou de baixa de estoque; mas de qualquer forma, a empresa não apresentou nenhuma prova que pudesse elidir a infração;

g) Infração 13 - afirmou que a informação fiscal é controversa, mas não apresentou nenhum elemento objetivo para impugná-la;

h) Infrações 14 e 15 – em um momento inapropriado, a empresa voltou a reivindicar a apropriação/compensação do crédito fiscal relativo às operações.

Afirmou que se encontra cumprida a diligência.

O autuado tomou ciência da diligência realizada fls.151/152, via DTE dia 12/12/2022 às 17:45, e decorrido prazo regulamentar, não se manifestou.

#### **VOTO**

O Auto de Infração em epígrafe é composto por quinze infrações arroladas pela fiscalização, conforme relatadas na inicial.

Preliminarmente, o Autuado alegou nulidade, pela falta de prévia intimação para sanar as incongruências nos arquivos magnéticos, descumprindo a Instrução Normativa nº. 55/14.

Disse que, como não foi oportunizado o prazo para a autorregularização, o presente auto de infração foi lavrado com cerceamento do direito de defesa, vez que, poderia, antes da autuação, ter sanado as irregularidades apontadas.

Afasto estas alegações, visto que não possuem suporte jurídico. A Instrução Normativa n. 55/14, citada pelo defendente, trata de orientação à fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014/96. Neste processo, o Autuante em ação fiscal apurou as irregularidades que culminaram na autuação, tendo por base a EFD – Escrituração Fiscal Digital do contribuinte.

Observe que a empresa autuada estava obrigada a realizar a sua escrituração fiscal digital (EFD) no decorrer do período fiscalizado. Assim, estava obrigada a escriturar digitalmente seus livros fiscais, não se podendo acolher qualquer outra forma de escrituração.

Em primeiro lugar, importante esclarecer que Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a Escrituração Contábil Digital (ECD) e a Nota Fiscal Eletrônica (NF-e), vem a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades Federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como, de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte. Este arquivo deverá ser assinado digitalmente e transmitido, via Internet, ao ambiente SPED. Veio a substituir a escrituração manual, e por processamento de dados, utilizados anteriormente, sendo seu uso obrigatório para os contribuintes do ICMS ou do IPI, hipótese na qual se inclui a autuada. Sua instituição deu-se por meio do Convênio ICMS 143/2006, posteriormente substituído pelo Ajuste SINIEF 02/2009, e Ato COTEPE 09/2008, estando a regulamentação no Estado da Bahia, inserido nos artigos 247 a 253 do RICMS/12.

Assim, regra geral, se existir a informação, o contribuinte está obrigado a prestá-la. A omissão de informações poderá acarretar penalidades e a obrigatoriedade de reapresentação do arquivo integral, de acordo com as regras estabelecidas pela Administração Tributária Estadual.

A escrituração prevista na forma deste Convênio, substituiu a escrituração e impressão dos seguintes livros: livro Registro de Entradas; livro Registro de Saídas; livro Registro de Inventário; livro Registro de Apuração do IPI; livro Registro de Apuração do ICMS; documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP; livro Registro de Controle da Produção e do Estoque.

Importante acrescentar, a determinação do artigo 251 do RICMS/12, em seu § 2º: *“Não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como, nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”*.

Desta maneira, não merece reparos o posicionamento do Autuante, em não acatar os livros fiscais impressos, escriturados fora da EFD. Em outras palavras, os livros fiscais impressos pela empresa autuada e utilizados na defesa para embasar acertos de irregularidade já apuradas em ação fiscal, não possuem qualquer validade jurídica, razão pela qual, não existe vícios de forma como alegado pelo defendente, na presente autuação.

Neste cenário, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, que servem de base ao Auto de Infração, demonstrativos fls.23 a 72, CD e comprovante de recebimento dos arquivos ali contidos via DTE fls.73 a 75, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com os fatos descritos no corpo do Auto de Infração.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

As infrações serão apreciadas, agrupadas conforme procedeu a impugnação do Autuado.

No mérito, a Infração 01 trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a aquisição de mercadoria beneficiada com isenção do imposto; a Infração 02, refere-se a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por antecipação tributária; e a Infração 03, utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, em valor superior ao destacado em documento fiscal.

Sobre estas infrações 01, 02 e 03, o defendente alegou que compulsando as notas fiscais referenciadas no demonstrativo, em cotejo com a legislação incidente, verifica que na maioria dos casos, o crédito foi apropriado devidamente. Deu exemplo, de que no caso das mercadorias sujeitas à base reduzida previstas no art. 268, inciso LII, “r”, dão direito ao crédito, mesmo não tendo sido destacado o imposto no respectivo documento fiscal. Acrescentou que nas infrações 01, 02 e 03 está sendo exigido ICMS sobre as mesmas operações das infrações 04 (notas fiscais de consumidor eletrônicas não escrituradas) e 05 (saídas de mercadorias tributadas como não tributadas).

Sobre estas alegações, observo que não socorrem ao defendente. No presente caso, as referidas infrações tratam de utilização indevida de crédito fiscal relativamente a valores creditados a maior do que aqueles destacados no documento fiscal; aquisições de mercadorias com fase de tributação encerrada e mercadorias isentas. Assim, a utilização dos respectivos créditos viola a legislação tributária de regência. Ademais, o Autuado não trouxe à luz deste processo, quais

seriam os documentos arrolados pela fiscalização amparados pela redução de base de cálculo prevista no art. 268, inciso LII, “R”, do RICMS/12, nem apontou qualquer outro elemento que comprovasse suas alegações.

Saliento que o defendente fez uso de crédito fiscal inexistente à época de sua apropriação, portanto ilegítimo, contrariando dessa forma a Lei que rege a matéria. O art. 31 da Lei 7014/96, assim estabelece, *in verbis*:

*Art. 31- O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.*

Sendo assim, as infrações 01, 02 e 03 são procedentes.

A Infração 04 trata de falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de junho e novembro de 2018, no valor de R\$ 9.698,32, acrescido da multa de 100%.

O defendente alegou, que nesta infração 04, o Autuante aplicou a multa capitulada no inciso III, do art. 42 da Lei 7.014/96. Afirmou que o dispositivo utilizado para aplicar a penalidade, não se coaduna com a infração.

Sobre esta alegação, entendo não assistir razão ao defendente. Considerando que além do ICMS não ter sido recolhido nos prazos regulamentares, não foi escriturado em sua EFD, conforme apurado pelo Auditor Fiscal. Assim, verifico ser esta, a hipótese prevista no inciso III, “g” art. 42 da lei 7.014/96, infração apurada por meio de levantamento fiscal.

A infração 05 trata de falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas nos livros fiscais próprios; a infração 06, recolhimento a menos do ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos, livros ou declarações econômico-fiscais; infração 07, recolhimento a menos do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas; infração 08, recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas; e infração 12 recolhimento a menos o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente a aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação.

O Autuado rebateu estas infrações em bloco. Alegou que referente as infrações 05, 06, 07, 08 e 12, sem prejuízo das alegações tecidas nas preliminares de nulidade arguidas, o Autuante apontou falta de recolhimento do imposto, mas na verdade, as operações não são tributadas pelo ICMS ou já foram tributadas e estão com fase de tributação encerrada.

Disse que compulsando os demonstrativos que instruem as infrações, verifica que a maior parte das operações ali enumeradas são não tributáveis e que parte das notas fiscais citadas, se referem a operações de baixa do estoque – perda/roubo, não sendo possível em relação a estas, exigir o ICMS como fez o Autuante. Acrescentou ter verificado também, a exigência indevida do imposto sobre operações isentas ou com fase de tributação encerrada.

Sobre estas alegações, em sede de informação fiscal, o Autuante esclareceu que o contribuinte insinua a cobrança indevida de imposto sobre operações isentas ou com fase de tributação encerrada, mas não apresentou provas a respeito. No entanto, declarou que o Autuado tem razão, com relação à cobrança do imposto sobre operações de baixa do estoque por perda, roubo ou extravio (CFOP 5927) - essas operações foram eliminadas e houve redução no valor cobrado de R\$ 11.629,57 para R\$ 11.270,24, na infração 05.

Na infração 06, o contribuinte recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações

econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos. Embora o sujeito passivo faça a mesma insinuação da infração anterior, sobre a cobrança indevida de imposto a respeito de operações isentas, com fase de tributação encerrada ou referente a operações de baixa do estoque por perda, roubo ou extravio, não apresentou provas a respeito.

Na infração 07, o defendente faz a mesma alegação das infrações anteriores sem apresentar provas. Entretanto, o Autuante concorda com a defesa, em relação à cobrança do imposto sobre operações de baixa do estoque por perda, roubo ou extravio (CFOP 5927). Realizou os ajustes necessários e houve redução no valor cobrado de R\$ 36.565,93 para R\$ 36.561,84.

Sobre a Infração 08 e a infração 12, o Autuado fez as mesmas alegações dos itens anteriores, mas não apresentou provas a respeito. Desta forma, a fiscalização manteve os valores apurados.

Analisando os elementos que compõem o presente processo, verifico que o defendente não trouxe os elementos necessários e suficientes que comprovassem o não cometimento das infrações ora apreciadas. A mera alegação de que não houve cometimento das infrações apuradas, sem apresentar as respectivas provas, não possuem o condão de elidir a acusação fiscal, nos termos do art. 143 do RPAF/99.

Neste caso, acato as conclusões do Autuante e as infrações 06, 08 e 12 são integralmente procedentes. Já as infrações 05 e 07 subsistem parcialmente, nos termos dos demonstrativos ajustados pelo Autuante fls. 124/125.

As infrações 09, 10 e 11, tratam de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado. A infração 09 trata de falta de recolhimento de ICMS relativo a omissões de saídas de mercadorias tributáveis, decorrente da falta de registro de saídas em valor superior ao das entradas efetivas omitidas; a Infração 10 se refere a falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhada de documento fiscal e, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária; e a Infração 11 diz respeito a falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com o percentual de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária.

A respeito destas infrações, o defendente alegou ser empresa de pequeno porte atuante no comércio varejista de mercadorias em geral, ramo de supermercado, e não adota o procedimento de comprar ou vender mercadoria sem nota fiscal. Afirmou que em verdade, as diferenças de estoques verificadas pelo Autuante através do Registro de Inventário, é fruto de erros operacionais cometidos na elaboração do arquivo eletrônico que inclusive deixaram de evidenciar as perdas que ocorrem no ramo de supermercados. Acrescentou ainda, que com base no relatório de omissão de entradas e saídas, verifica que a maioria das mercadorias ali enumeradas são mercadorias de marca (Nestlé, Dove, Rexona, Danone, Sadia, Minuano etc), as quais, não são adquiridas sem nota fiscal. Reiterou que houve equívocos operacionais na elaboração do inventário, especialmente quanto à identificação e emissão dos documentos fiscais de baixa e estornos referentes às perdas e quebras de estoque.

No que tange a multa aplicada de 100% prevista no art. 42, inciso III da Lei 7.014/96, disse haver equívocos na elaboração do seu arquivo digital que foram responsáveis pelas diferenças e entende que a penalidade aplicável ao caso, é apenas aquela prevista no art. 42, inciso XIII-A, alínea “j”, da Lei 7014/96. Afirmou que a multa de 100% apresenta nítido caráter confiscatório, contrariando o disposto no art. 150, inciso IV da Constituição Federal. Pediu a redução da multa aplicada.

Sobre a matéria, o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de



referência, os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98).

Observo que não existe presunção na imputação destas irregularidades ao Autuado, visto que nos termos do art. 4º da Portaria 445/96, a constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

No que tange às infrações 10 e 11, o levantamento quantitativo de estoques aplicável a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, como no presente caso, possui procedimento regido pelo art.10 da referida Portaria 445/98, que para melhor compreensão transcrevo, *in verbis*:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):*

*1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (Lei nº 7.014/96, art.42, III, “g”).*

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso 1 deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);*

Da leitura do dispositivo acima transcrito, verifica-se claramente que, constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

A respeito da multa aplicada na infração 09, observo que se encontra em absoluta consonância com a lei 7014/96, pois é consequência da irregularidade apurada em ação fiscal. Quanto a alegação de que seria confiscatória e desproporcional, ressalto que a rigor de que determina o RPAF/BA, não compete a este Órgão Julgador a apreciação e julgamento que envolva matéria constitucional. (art. 167, I, RPAF/99).

Nesta esteira, considerando que o defendente não apresentou qualquer elemento extintivo ou modificativo a respeito das irregularidades apuradas em ação fiscal, as infrações 09, 10 e 11 são procedentes.

A infração 13 se refere a multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referentes a aquisições de mercadorias, provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

O defendente rechaçou esta infração, afirmando que foi aplicada a multa de 60% capitulada no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96. Afirmou que consultando os demonstrativos verifica

que a exigência é indevida, visto a cobrança do ICMS antecipação sobre mercadoria sujeita à substituição tributária no ano de 2019, por exemplo, das misturas para bolo (NCM 1901).

Acrescentou que na condição de contribuinte que apura o imposto pelo regime da conta corrente fiscal, pode recolher o ICMS até o dia 09 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores. E no que toca ao ICMS antecipação, se tratando de contribuinte credenciado, o recolhimento pode ser feito até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal nos termos do art. 332 do RICMS. Disse que a auditoria exige a multa, como se fosse obrigada a recolher o imposto na data de ocorrência das operações (na emissão da nota fiscal de entrada).

Analisando o demonstrativo que sustenta esta infração, constato que esta alegação não procede, pois contraria os fatos. O Autuante verificou o não pagamento do imposto de forma tempestiva, e aplicou a multa, embora, conforme descreve a infração, as operações tenham sido devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Não se trata de exigência de imposto e a infração se enquadra perfeitamente na hipótese prevista na alínea “d”, do inciso II do art. 42 da Lei 7014/96.

Quanto a alegação de que mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária constam do levantamento fiscal, o defendente não aponta objetivamente quais os documentos fiscais a que se refere. Assim, nenhum reparo a ser feito na apuração da irregularidade ora apreciada e a infração 13 é subsistente.

Relativamente a infração 14 e a infração 15, trata-se de entradas no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços, sujeitos a tributação, e mercadorias ou serviços tomados sem o devido registro na escrita fiscal, respectivamente, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada.

O defendente alegou, que muito embora, o Autuante tenha exigido débito do imposto nas infrações anteriores, os créditos não foram lançados para compensação como deve ser feito em razão da não-cumulatividade do ICMS. Disse que constam do demonstrativo, diversas notas fiscais de devolução de vendas, em relação às quais, também é permitido o aproveitamento do crédito do imposto e não foi compensado pela auditoria. Em outras palavras, a empresa não questiona as infrações, apenas gostaria de ter como compensação, o crédito fiscal relativo a estas operações.

Sobre este pleito, observo que nestas infrações, não foi exigido imposto, mas sim, aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória. Portanto, não há previsão legal para compensação do ICMS acaso destacado nas referidas notas fiscais, com os valores ora questionados. Também descabe nessa fase processual, compensação do crédito fiscal referente a possíveis créditos decorrentes das infrações anteriores constantes da presente autuação.

No caso em questão, comprovando a presença de tais créditos fiscais com origem neste Auto de Infração, poderá o defendente requerer a escrituração extemporânea dos créditos fiscais e sua utilização, devendo observar os procedimentos estabelecidos no art. 101 do RICMS/BA. Assim, as infrações 14 e 15 subsistem integralmente.

Registro que o artigo 123 do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento.

Por fim, o defendente pediu o envio das intimações de todos os atos processuais a este PAF referente, fossem encaminhadas para a advogada subscritora de sua peça defensiva, no endereço registrado no rodapé de suas petições.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia –

RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, conforme planilha abaixo:

Infrações	ICMS/Julgamento	Multas	Decisão
1	4.147,78		Procedente
2	2.285,44		Procedente
3	27.050,40		Procedente
4	9.698,32		Procedente
5	11.270,24		Procedente em parte
6	7.545,70		Procedente
7	36.561,84		Procedente em parte
8	659,17		Procedente
9	14.172,17		Procedente
10	10.051,49		Procedente
11	4.714,16		Procedente
12	1.430,39		Procedente
13		2.185,21	Procedente
14		1.548,84	Procedente
15		2.272,75	Procedente
<b>Total</b>	<b>129.587,10</b>	<b>6.006,80</b>	

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269141.0017/21-6**, lavrado contra **MINIMERCADO BANDEIRANTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 129.587,10**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 105.363,44 e 100% sobre R\$ 24.223,66, previstas no inciso VII, alínea “a”, inciso II, alíneas “a”, “b” e “d”, e inciso III, “g” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 6.006,80**, previstas nos incisos II, “d” e IX, do art. 42 da Lei 7.014/96 e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2023.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR