

**A.I. Nº** - 293575.0901/15-3  
**AUTUADO** - PETYAN INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - TELESSON NEVES TELES  
**ORIGEM** - DAT SUL / INFAP CENTRO SUL  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 14/11/2023

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0209-02/23-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. OMISSÃO DE REGISTRO DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS. Reconhecimento e exclusão pelo autuante na informação fiscal, quanto ao registro de diversos documentos comprovadamente escriturados da EFD e nos livros contábeis. Em relação às notas fiscais comprovadamente não escrituradas na EFD, a autuada comprovou se tratar em alguns casos de operações realizadas em seu nome sem sua anuência ou conhecimento e outros casos de não se tratar de ingresso de mercadorias. Esta parte também foi elidida. Outro grupo de operações, restou provado que se trata de operações que não implicou em saídas de mercadorias tributáveis, portanto, sem base para sustentar a presunção prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96, cabendo a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no inc. IX, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96. Refeitos de ofício os cálculos. Restaram operações com a exigência do imposto, com a aplicação da proporcionalidade das operações tributadas sobre o total prevista na Instrução Normativa da SAT nº 56/2007. Infração parcialmente subsistente. 2. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA FORMAL. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. O fato da nota fiscal se referir a operações com CFOP 5.908 - Remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação, comprova a remessa de bens para a autuada no regime de comodato, sem incidência do imposto, contudo, o fato não justifica a falta de escrituração na EFD. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 30/09/2015, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 157.752,34, acrescido de multa, pela constatação das infrações a seguir descritas.

**INFRAÇÃO 01 – 05.05.01.** Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, para fatos geradores apurados em janeiro de 2013 a dezembro de 2014. ICMS exigido R\$ 150.237,14, acrescido de multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 02 – 16.01.01.** Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de cada uma nota fiscal não escriturada, para fatos geradores apurados em junho de 2013. Multa exigida R\$ 7.515,20, tipificada no art. 42, inc. XI da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, as folhas entre 19 a 33.

Inicialmente transcreveu as infrações e em seguida, afirmou que a autuação não pode prosperar na sua inteireza, conforme promete demonstrar.

Aponta que no Anexo II, consta uma planilha analítica, elaborada pela autuada, na qual explica e justifica os motivos pelos quais as mercadorias não podem ser consideradas como “*não contabilizadas*”.

Preliminarmente a contestação do mérito da infração 01, esclarece que a planilha analítica - Anexo II, é idêntica àquela utilizada pelo autuante e nela estão apontadas as explicações e justificativas que levam à improcedência integral dessa infração.

Conta ter apurado situações em que o autuante não considerou (1) registros no SPED-Fiscal, art. 247 do RICMS/BA; (2) registro das mercadorias na contabilidade sob a rubrica despesas diversas e despesas de viagem; (3) despesas registradas no Razão Contábil (materiais de consumo); (4) outras em que os próprios remetentes das mercadorias informaram ter havido equívocos na emissão das notas fiscais ou, outras em que as mercadorias foram objeto de roubo de carga, o que demonstra que a autuada jamais as recebeu; (5) casos de notas fiscais totalmente desconhecidas pela autuada, por isso não acatadas; (6) casos em que não houve internalização dos bens (maquinário de operadora de telefonia utilizado apenas como meio para a prestação de serviço); e (7) casos em que as notas fiscais foram apresentadas pelo destinatário com erros de cálculo do ICMS, motivo pelo qual a autuada emitiu nota fiscal de entrada, efetivamente contabilizada, corrigindo o erro.

Conclui que o Anexo II demonstra que, de fato, a infração 01 é totalmente improcedente.

Ao explicar a técnica utilizada na impugnação, esclarece que refez o “Demonstrativo T” do autuante no qual incluiu colunas relacionando as justificativas da improcedência, os documentos que as respaldam além de outra coluna sob o título “MOTIVO”, com o objetivo de agrupar justificativas comuns, de forma a tornar mais fácil a sua compreensão, sendo elencados 12 grupos de motivos/argumentos.

**Motivo 1 - OPERAÇÕES REGISTRADAS NO SPED FISCAL CONSIDERADAS COMO ENTRADAS NÃO CONTABILIZADAS.**

Demonstra que 67 notas fiscais supostamente não registradas estão efetivamente lançadas e registradas no SPED-Fiscal, que totalizam R\$ 227.390,44.

Explica que cada linha da planilha - Anexo III faz referência a um documento fiscal compilados no Doc. 01 - Anexo XVI, também em anexo.

Conclui que dessa forma, não pode prosperar a autuação, neste particular, haja vista que as mercadorias cujas entradas foram consideradas como não escrituradas, constam do SPED-Fiscal.

**Motivo 2 - MERCADORIAS SUPOSTAMENTE DEVOLVIDAS, MAS QUE NÃO FORAM EFETIVAMENTE ENTREGUES – DA AUSÊNCIA DE ESTORNO DO ICMS CORRESPONDENTE.**

Separou 45 notas fiscais listadas pela Fiscalização como sendo mercadorias cujas entradas não foram registradas, que totalizam R\$ 10.520,81, sobre as quais a Fiscalização afirmou que todas se referem a devoluções de vendas recebidas pela autuada, mas que não foram registradas na contabilidade.

Aduz que a autuada “*jamais recebeu qualquer mercadoria em devolução referente às notas fiscais mencionadas*”, tanto assim o é que “*jamais estornou o ICMS relativo às vendas de tais*”

*mercadorias*”. Portanto, não pode ser responsabilizada se, de maneira inadvertida, terceiros, não se sabe se por erro ou se por má-fé, emitiram notas fiscais eletrônicas contra a autuada.

Destaca não haver qualquer prova ou indício de que a autuada tenha recebido estas mercadorias, de forma que não se pode sustentar a autuação apenas em registros eletrônicos de mera emissão de nota fiscal eletrônica.

Ressalta que à época dos fatos a autuada não tinha meio, tampouco obrigação de comunicar à SEFAZ/BA a emissão de nota fiscal eletrônica desconhecida em seu nome como destinatária.

Frisa que somente a partir de 01/01/2016 entrou em vigor o § 17 do art. 89 do RICMS/BA, criando efetivamente, um meio de comunicar ao Fisco operações que usem de maneira indevida os nomes dos contribuintes baianos como sendo destinatários de mercadorias acerca das quais nunca tomou conhecimento. Contudo, os fatos autuados ocorreram em janeiro de 2013 a dezembro de 2014.

Aduz, pelo exposto, que as obrigações de comunicar a emissão de notas fiscais desconhecidas pela destinatária, não podem retroagir.

Declara expressamente que desconhece as notas fiscais listadas, pois nunca recebeu as respectivas mercadorias e não há no Auto de Infração qualquer prova de que as mercadorias tenham sido internalizadas. Contrariamente, a maior prova de que as mesmas não foram internalizadas é que a autuada não se creditou do ICMS relativo a essas mercadorias supostamente devolvidas.

Conclui ser improcedente a autuação neste ponto.

Motivo 3 - NOTAS FISCAIS DE ENTRADA EMITIDAS PELA AUTUADA PARA SANAR ERROS COMETIDOS PELOS REMETENTES.

Foram listadas 30 notas fiscais de mercadorias efetivamente recebidas pela autuada, que totalizam R\$ 115.316,55.

Explica que a autuada ao receber as mercadorias verificou que as notas fiscais que as acompanhavam continham erros de preenchimento e de apuração de ICMS. Assim, a fim de corrigi-los, emitiu notas fiscais de entrada relativas a tais mercadorias.

Aponta que nos documentos que acompanham esse demonstrativo - Anexo V, cada nota fiscal apontada pela Fiscalização como não escriturada é acompanhada de uma nota fiscal de entrada de emissão da autuada, a exemplo da NF-e nº 398 de SE e da NF-e nº 4331 da BA. Estas notas fiscais de entrada emitidas pela autuada estão registradas.

Conclui que também para esse grupo, a autuação é inteiramente improcedente, pois em que pese as notas fiscais emitidas pelos remetentes efetivamente não terem sido contabilizadas, em virtude dos erros de preenchimento, as notas fiscais de entrada (saneadoras) emitidas pela autuada foram contabilizadas.

Motivo 4 - NOTAS FISCAIS EFETIVAMENTE REGISTRADAS NA CONTABILIDADE NA CONTA DESPESAS DE VIAGEM.

Relaciona 91 notas fiscais relativas à aquisição de bens e mercadorias utilizadas por funcionários da autuada (vendedores e, motoristas) quando em viagens a trabalho, cujo valor totaliza R\$ 17.515,85 - Anexo VI, que em média, correspondem a R\$ 200,00.

Explica que nessas viagens os funcionários incorrem em outras pequenas despesas, realizando o pagamento com recursos próprios são reembolsados imediatamente no seu retorno ao estabelecimento da autuada, razão pela qual a empresa adotou a prática de registrar estas despesas de viagem na contabilidade sob a rubrica “*despesas de viagem*” e “*despesas com cartão de crédito*”.

Sinaliza que por isso, se vê do Anexo XV, a demonstração por amostragem de que as notas fiscais em questão estão efetivamente registradas na contabilidade. Justifica ter adotado essa conduta



para evitar a juntada de um grande número de documentos ao processo e vez que a sua verificação, através diligência fiscal, é extremamente fácil.

Contudo, caso a Junta assim não entenda, pede, em homenagem ao princípio da verdade material, que seja deferida a juntada de todos os demonstrativos de viagem relativos as notas fiscais apontadas no Auto de Infração como não registradas.

Motivo 5 - NOTAS FISCAIS RELACIONADAS ÀS OPERAÇÕES DESCONHECIDAS PELA AUTUADA – DA EXPEDIÇÃO DE NOTIFICAÇÕES EXTRAJUDICIAIS – DO RECEBIMENTO DE RESPOSTAS À MAIORIA DAS NOTIFICAÇÕES INDICANDO TER HAVIDO EQUÍVOCO.

Estão elencadas 12 notas fiscais referentes a operações desconhecidas pela autuada, cujas mercadorias nunca foram recebidas, e o valor remonta a R\$ 358.562,97.

Conta ter mantido contato direto com os emitentes destas notas fiscais dos quais, três responderam indicando ter havido erro na emissão das notas fiscais, caso dos Doc. 004, Doc. 186 e Doc. 220.

Acrescenta que outros não responderam de pronto, tendo sido necessário que a autuada lhes notificasse extrajudicialmente, onde cinco deles responderam informando e registrando que não mandaram mercadorias à autuada, conforme os casos dos Docs. 018, 027, 147, 148 e 149, sendo que os outros quatro não responderam mesmo após a notificação extrajudicial.

Diz que todos os documentos, notificações e respostas, estão indicadas no Anexo VII e colacionadas no conjunto de documentos Anexo XVI.

Assim, também para este grupo, pede a total improcedência da autuação.

Motivo 6 - NOTAS FISCAIS EFETIVAMENTE REGISTRADAS NA CONTABILIDADE COMO DESPESAS DIVERSAS OU REGISTRADAS NO RAZÃO CONTÁBIL (MATERIAIS DE CONSUMO).

Estão apontadas como não registradas 23 notas fiscais, listadas no Anexo VIII, que correspondem ao valor total de R\$ 17.843,91.

Registra que todas, sem exceção, estão registradas na contabilidade como Despesas Diversas, cuja lista com a indicação do respectivo registro consta no Anexo VIII. Assim, como prova do registro contábil descaracteriza a tipificação imposta no Auto de Infração, razão pela qual neste ponto, a autuação é totalmente improcedente.

Motivo 7 - MERCADORIA ROUBADAS NO TRÂNSITO – BOLETIM DE OCORRÊNCIA EM ANEXO.

Refere-se a nota fiscal nº 107.141, emitida pela MOINHOS DE TRIGO INDÍGENA S. A. MOTRISA, conforme Doc. 121, há o registro - Boletim de Ocorrência Policial, de que a carga de farinha de trigo no valor de R\$ 54.400,00 foi roubada. A mesma não chegou a ser internalizada, portanto, não tinha como registrar a entrada da mercadoria.

Assim, neste item a autuação é inteiramente improcedente.

Motivo 8 - NOTAS FISCAIS RELATIVAS À BENS SEGURADOS – NOTAS FISCAIS EMITIDAS E REMETIDAS À COMPANHIA SEGURADORA PARA FINS DE PAGAMENTO.

São notas fiscais referentes a para-brisas de veículos, que somam R\$ 2.157,00. São notas fiscais entregues e pagas pela seguradora, que honrou a cobertura de vidros e efetuou os reparos, cujas provas são as declarações anexadas no Anexo X, em que o emissor das notas fiscais informa que as mesmas foram direcionadas e pagas pela seguradora.

Conclui que se as notas nunca foram entregues nem pagas pela autuada, não poderiam ser registradas na contabilidade. Portanto, improcede a autuação neste ponto.

Motivo 9 - ERROS FLAGRANTES DOS EMITENTES DAS NOTAS FISCAIS.

No Anexo XI, estão listadas notas em que houve erro operacional do emitente, como exemplo a nota fiscal nº 340, de 04/05/2014, referente a venda de cacau em pó, emitida com erros, tanto assim que não existe conhecimento de transporte, tampouco destaque de ICMS.

Assim, em 05/05/2014, emitiu uma nova nota fiscal, corrigindo os mencionados vícios, nota fiscal nº 341. Entretanto, não cancelou a nota nº 000.340, fato que gerou a divergência.

Conclui que mesmo ante este erro, a autuada teve o cuidado de notificar extrajudicialmente o emitente, demonstrando a sua boa-fé, conforme registrado no Doc. 185.

Acrescenta que a nota fiscal nº 012.077, referente a devolução de compra, há erro do emitente, visto que no campo de informações complementares, o emitente faz referência à nota fiscal nº 066.625, que jamais foi emitida e sim, a nota fiscal nº 066.626 de bonificação.

Em seguida, diz que a nota fiscal nº 012.077, referente a uma devolução de vendas é ineficaz, seja porque não houve venda, ou porque faz referência a um documento fiscal incapaz de sustentar a operação. Portanto, também é improcedente, essa a autuação.

Relaciona ainda os casos da nota fiscal nº 000.063, de venda de bloco estrutural no valor de R\$ 3.000,00, que houve a emissão da mencionada nota em duplicidade - Doc. 210, sendo que foram emitidas duas notas fiscais idênticas nº 000.063 e outra nº 000.067.

Outro caso, refere-se a nota fiscal nº 000.363 que pretendia devolver o produto “*Petyan Espaguete 10x500*”, que teria sido vendido através da nota fiscal nº 068.493, sendo que o produto vendido foi o “*Macarrão Comum 20x500*”, e não espaguete. Assim, a nota de devolução não foi acatada e emitida uma nova nota fiscal nº 000.372, corrigindo o erro, sendo que não foi cancelada a nota nº 000.363.

**Motivo 10** - BENS PARA UTILIZAÇÃO EXCLUSIVA POR TERCEIROS PRESTADORES DE SERVIÇOS CONTRATADOS - DA AUSÊNCIA DE CIRCULAÇÃO DE BEM OU MUDANÇA DE DOMÍNIO OU PROPRIEDADE.

São notas fiscais emitidas pela EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICAÇÕES, que totalizam R\$ 4.754,53, cujo código de operações corresponde a REMESSA PARA UTILIZAÇÃO NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Assim, os bens serviram para auxiliar a prestação do serviço e não houve ocorrência de fato gerador de ICMS, pois não ocorreu a transferência da titularidade dos bens. Ou seja, neste particular, é improcedente a exigência.

**Motivo 11** - DEVOLUÇÕES DE PRODUTOS NÃO ENTREGUES CONFORME NOTAS FISCAIS EMITIDAS ESPECIFICAMENTE PARA ESTE FIM.

São notas fiscais de devolução emitidas pela WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA., que jamais foram entregues, fato reconhecido, tanto assim que a empresa emitiu novas notas fiscais cuja natureza da operação aponta que as mercadorias não foram entregues aos destinatários, e por isso foram devolvidas - Docs. 0235 e 0240, fato que diz elidir a autuação.

**Motivo 12** - DEMAIS OPERAÇÕES QUE NÃO CONSEGUIRAM SER AGRUPADAS.

Refere-se a 21 notas fiscais que não conseguiram ser agrupadas em um motivo específico, listadas no Anexo XIV, sobre as quais faz uma demonstração analítica de cada uma delas:

- a) NF-e nº 072.611 (R\$ 1,00), nº 023.983 (R\$ 600,00) e nº 002.043 (R\$3.175,68) são notas simbólicas referentes à devolução de bens remetidos para conserto, de sua propriedade e registrados na sua contabilidade. Não indicam a ocorrência de qualquer fato gerador do ICMS que necessitasse ser contabilizado.
- b) NF-e nº 006.744 (R\$ 3.951,00) e nº 007.077 (R\$ 2.634,00) correspondem à compra de garantia estendida de pneus. Também não são fatos geradores de ICMS.
- c) NF-e nº 015.852 (R\$ 2,00), nº 065.616 (R\$ 0,23) e nº 024.454 (R\$ 0,20) dizem respeito a remessa de amostras grátis, em que não pode haver cobrança de ICMS.
- d) NF-e nº 133.653 (R\$ 2,50), nº 012.147 (R\$ 21,05), nº 241.474 (R\$ 21,00) e nº 245.805 (R\$ 90,60) tratam de ressarcimento de ICMS retido. Também não têm qualquer ligação com o fato gerador do tributo.
- e) NF-e nº 095.099 (R\$ 1.452,00) diz respeito a uma operação de comodato, não sendo fato gerador de ICMS.

Quanto a infração 02, não reconhece a procedência da imposição da multa, vez que a mercadoria entrada no estabelecimento decorreu de comodato - Anexo XVII.

Pede pelo reconhecimento da total improcedência do Auto de Infração.

Requer a realização de diligência fiscal ou de deferimento da juntada da documentação probatória, para estender a conclusão obtida através da análise por amostragem - Anexo XV, referente as despesas de viagem.

Protesta, ainda, por todos os meios de prova em direito admitidos, indicando, de logo, juntada posterior de documentos e demonstrativos, pareceres, decisões dos Tribunais Administrativos e Judiciais, inclusive em contraprova, diligências, exames, vistorias e revisão do lançamento.

O autuante prestou a informação fiscal às fls. 463 a 465.

Registra inicialmente que não tendo a autuada protestando pela nulidade do lançamento, fará as considerações quanto ao mérito das infrações de forma concisa e objetiva.

A infração 01 acusa o contribuinte de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, cuja defesa foi segmentada em 12 motivos, os quais serão abordados separadamente.

Motivo 1: Após nova conferência, com base nas informações trazidas pela autuada, verificou que as notas constam registradas na EFD. Desta forma, as notas relacionadas pela autuada foram retiradas do demonstrativo.

Motivo 2: Afirma que neste caso nada há o que fazer, pois são notas válidas, emitidas por contribuintes ativos, tendo a autuada como destinatário e deixa esta parte da lide por conta do Conselho. Mantém as notas no demonstrativo.

Motivo 3: Ressalta que o procedimento adotado pela autuada, além de não ser o previsto no regulamento, não afasta a necessidade de escrituração das notas originais, ainda que sem o lançamento/escrituração do crédito do ICMS, para fins de controle fiscal e não dar margem a outras interpretações. Mantém as notas no demonstrativo.

Motivo 4: Reconhece que se trata de notas sem repercussão no valor do imposto e as excluiu do demonstrativo.

Motivo 5: Declara que novamente, deixa o argumento para avaliação do Conselho, uma vez que se trata de notas válidas emitidas por contribuintes ativos tendo a autuada como destinatária. As notas foram mantidas no demonstrativo.

Motivo 6: Acata a argumentação da autuada e excluiu as notas do demonstrativo.

Motivo 7: Diz entender e se sensibilizar com a situação da autuada, entretanto, frisa que existe procedimento regulamentar específico para roubo ou extravio de mercadorias, que não foi observado. Desta forma, a nota fiscal foi mantida no demonstrativo.

Motivo 8: Mais uma vez, declara entender que não cabe ausência de escrituração de nota fiscal emitida em nome da autuada pelo motivo exposto. Lembra de existir diversos CFOPs e procedimentos regulamentares a fim de acomodar cada uma das situações descritas pela autuada. As notas fiscais foram mantidas no levantamento.

Motivo 9: Diz que mais uma vez é o caso de notas fiscais válidas em nome da autuada. Assim, não há o que fazer, de forma que deixara a cargo do Conselho avaliar a situação. Mantém as notas no levantamento.

Motivo 10: Pontua que a autuada não entendeu que a escrituração é devida, independente se há ou não repercussão no imposto a ser recolhido. A infração de presunção de omissão de saídas, não diz respeito à própria nota fiscal não escriturada, mas a outras operações de vendas que foram omitidas. Portanto, conclui que o argumento da autuada não procede. As notas foram mantidas no demonstrativo.

Motivo 11: Reafirma não ser possível acatar a argumentação defensiva. Mantidas as notas.



Motivo 12: Esclarece que o imposto reclamado na presente autuação não se refere às notas elencadas no demonstrativo em si, mas a presunção de outras operações de saídas omitidas. As notas foram mantidas no levantamento.

Registra que o novo demonstrativo da infração 01 segue em anexo.

Quanto a infração 02, diz que a autuada se limitou a argumentar que as mercadorias se referem a remessa em comodato.

Reafirma que independente da natureza/classificação da operação, é obrigatória a escrituração do documento fiscal. Portanto, a infração deve ser integralmente mantida.

Diz esperar, por todo o exposto, ter fornecido os elementos necessários a uma justa formação de juízo por parte dos membros desse Conselho no sentido de julgar procedente em parte o Auto de Infração.

Notificada da informação fiscal, fl. 468, a autuada retornou aos autos, fl. 473 a 481 se manifestando, onde após fazer um resumo dos fatos, registrou que exclusivamente em relação à infração 01 destacará alguns pontos da manifestação do autuante e quanto à infração 02, apenas ratificará os termos da defesa.

Registra que se trata de Auto de Infração lavrado em 2015, remetido para informação fiscal em 21/12/2015, e a respeito do qual o autuante somente apresentou informações em 22/11/2022, sete anos após apresentada a defesa, período que os autos ficaram inertes à espera de julgamento.

Em seguida, contestou os termos informados pelo autuante acompanhando a mesma dinâmica da defesa.

Motivo 01: registra o reconhecimento do equívoco do autuante.

Motivo 02: repisa os argumentos da defesa e volta a defender que não poderia ser responsabilizada se, de maneira inadvertida, terceiros emitiram notas fiscais em seu nome. O fato de jamais ter estornado o ICMS de tais operações, demonstra o absoluto desconhecimento de tais operações, não foi objeto de apreciação do autuante, assim como o fato de que à época dos fatos geradores, não existia a obrigação do contribuinte em acompanhar a emissão de notas fiscais emitidas contra si, tampouco, a existência de sistema eletrônico que registrasse a emissão de tais notas fiscais.

Argui não ter como fazer prova negativa, provar que não recebeu as mercadorias, pois seria uma prova diabólica, já que se trata de obrigação do Fisco provar o contrário, ou seja, provar o recebimento das mercadorias.

Salientar que a obrigação dos contribuintes de promover o acompanhamento das notas fiscais emitidas por outros emitentes contra si, bem como a criação de um meio de informar ao Fisco as emissões de notas fiscais desconhecidas, só vieram a existir após 01/01/2016, com a entrada em vigor do art. 89, § 17 do RICMS/BA vigente à época.

Motivo 03: registra que o autuante negou-se a reconhecer a improcedência desta parte da infração. Contudo, o mero erro de não escrituração, não pode implicar na presunção de omissão de saídas quando existem devidamente escrituradas notas fiscais de entrada substitutivas devidamente escrituradas.

Complementa que notas fiscais de entrada da mesma mercadoria escrituradas, não podem jamais implicar em omissão. Mantém os argumentos defensivos.

Motivo 04: constata o reconhecimento da improcedência declarada pelo autuante desta parcela da infração.

Motivo 05: Diz caber os mesmos argumentos expostos no motivo 02. À época dos fatos geradores, o contribuinte não tinha meios e nem obrigação de acompanhar a emissão de notas fiscais que tinham como destinatário o seu estabelecimento. Portanto, não há como presumir que notas fiscais, completamente desconhecidas, representem mercadorias que tenham efetivamente entrado em seu estabelecimento.

Assevera ter provado sua boa-fé ao demonstrar ter notificado os emitentes a respeito da acusação fiscal, inclusive, porque, alguns deles efetivamente responderam que não enviaram mercadoria alguma à autuada.

Reitera a improcedência da cobrança.

Motivo 06: destaca que o autuante reconheceu a improcedência dessa parte da infração.

Motivo 07: repisa ter provado que a mercadoria referente à NF-e nº 107.141 foi roubada, porém o autuante entendeu que ainda assim, a nota fiscal precisaria ser escriturada, fugindo da discussão de que a mercadoria fora objeto de roubo. Se roubada, não adentrou o estabelecimento do contribuinte. E, se não adentrou ao estabelecimento, a não escrituração da operação não pode implicar em presunção de omissão de saída.

Destaca que o autuante não pôs em dúvida, o fato da ocorrência do roubo, mas prende-se a uma questão meramente formal, desprovida de fundamentação legal, para insistir na cobrança de um crédito inexistente. Reitera a improcedência da cobrança.

Motivo 08: afirma está provado que as mercadorias arroladas nas notas fiscais nunca adentraram no estabelecimento da autuada. A resposta do autuante é de que a escrituração fiscal seria obrigatória. Entretanto, o que se está discutindo é se houve omissão de entrada de mercadorias apta a fazer incidir a presunção de omissão de saídas.

Pondera que se o autuante entendia que deveria ter havido a escrituração, que tivesse lavrado Auto de Infração para este fim. Não pode afirmar que a autuada fez entrar em seu estabelecimento mercadorias que, como está provado, foram enviadas a terceiros. Mantem a impugnação.

Motivo 09: Aduz que provou que as notas fiscais foram emitidas com erros, e que adotou providências para sanar tais equívocos. Portanto, se aplica a mesma conclusão do tópico anterior: se o autuante entende que teria havido erro ao não escriturar as notas, tal fato implicaria em vício de descumprimento de obrigação acessória.

Reitera os termos da impugnação.

Motivo 10: Copia os argumentos do autuante e afirma que jamais disse que as notas fiscais se referiam a mercadorias, são notas fiscais de serviço.

Mantem o pedido de improcedência da infração.

Motivo 11: Diz ter provado que as operações não aconteceram, e que as notas fiscais emitidas foram, inclusive, reconhecidas pela emitente como relativas a mercadorias não entregues, sendo que passados sete anos da defesa o Fiscal resumiu-se a afirmar que a autuada não apresentou a nota de desfazimento da operação.

Lembra que na defesa fez constar as referidas notas acompanhada do Anexo XVI e a Planilha XIII lista os números das notas fiscais eletrônicas correspondentes.

Conclui que tivesse o autuante, nestes sete anos em que manteve o Auto em sua posse, lido a impugnação ou se preocupado em identificar as notas fiscais eletrônicas no sistema da SEFAZ, saberia que a impugnação é também neste particular, improcedente.

Mantem a impugnação.

Motivo 12: registra que restou provado que as mercadorias indicadas não adentraram o estabelecimento da autuada, provou que não houve operações de entrada de mercadorias, e que as operações informadas não são tributáveis.

Reitera os termos da impugnação.

Participou da sessão de julgamento do representante da autuada o Dr. Matheus Moraes Sacramento - OAB/BA 21250. Afirmou não haver dúvidas quanto ao relatório.

Promete destacar os pontos importantes, como as datas de ocorrências dos fatos geradores 2013 e 2014, que impacta na ocorrência de emissão de notas fiscais contra si sem seu conhecimento, pois



não existiam instrumentos para detecção dessas ocorrências por falta de mecanismos que permitisse aos contribuintes identificar tais práticas.

Ressalta o nível de detalhamento da defesa, abordando todos os pontos da autuação e demonstrando a contabilização das notas fiscais.

Frisa que nessa infração é imprescindível existir a entrada das mercadorias. Se não houve ingresso das mercadorias, não pode haver presunção de omissão de receita.

Cita o fato das mercadorias furtadas, que comprovadamente não foram recebidas pelo contribuinte, cabendo, no caso, no máximo uma infração por descumprimento de obrigação acessória.

Reiterou o nível de detalhamento dos argumentos da defesa tendo apresentado cópias das notas fiscais e comprovando seus argumentos.

Destaca a necessidade de julgamento do Auto de Infração.

Por fim reitera os termos da defesa.

É o relatório.

### **VOTO**

O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de duas infrações à legislação do ICMS, tempestivamente impugnadas.

A autuada é contribuinte do ICMS, inscrita no Cadastro Estadual na condição Normal, exerce a atividade econômica principal de fabricação de biscoitos e bolachas, estabelecido no município baiano de Jequié.

Do início da ação fiscal o contribuinte foi notificado através da intimação para apresentação de livros e documentos, fl. 05, em 04/08/2015 e cientificado da lavratura do Auto de Infração através de intimação via Correios, fls. 15 e 16, quando foi intimado a quitar o débito ou apresentar defesa administrativa e recebeu os demonstrativos analíticos e sintéticos contendo todos os dados e informações necessárias ao perfeito entendimento das infrações, fato que se confirma diante da objetiva peça de defesa que inaugurou o presente contencioso administrativo.

Não foi arguida nulidade do lançamento, contudo, registro que o mesmo foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição dos fatos infracionais se apresenta de forma clara. É possível se determinar com certeza a natureza das infrações, o autuado e o montante do débito tributário, assim como as multas sugeridas e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.

Observe ainda, que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração

Antes de adentrar nas questões de mérito, é imprescindível registrar o protesto da autuada frente a demora para realização do julgamento da lide, quando ressaltou, em sede de sua manifestação posterior à informação fiscal, que se trata de Auto de Infração lavrado em 2015, posteriormente remetido para informação fiscal em 21/12/2015, que somente foi prestada em 22/11/2022, ou seja, transcorridos sete anos entre a defesa e a apresentação da manifestação, período em que os autos ficaram inertes.

Diante do fato, com justiça protestado pela autuada, cabe a este relator tecer algumas considerações no sentido de acolher as razões da defesa nesse aspecto.

Não resta dúvida que houve, neste caso, no mínimo, afronta ao Princípio da Celeridade Processual.

A Emenda Constitucional nº 45 quando acrescentou o inc. LXXVIII ao art. 5º da Constituição Federal, inseriu uma nova garantia fundamental:

*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: (...)*

*LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.*

O dispositivo transcrito, formalizou o princípio da celeridade processual, que vai além do direito de ação ou de acesso ao judiciário, quando adicionou a necessidade de sua eficiência e celeridade. Trata-se de norma declaratória do direito fundamental de todos os cidadãos à eficiente realização do processo pelo qual se pretende uma ação judicial ou administrativa.

Portanto, impõe-se, dispensar ao procedimento atenção e cuidado para que se realize a finalidade do processo, observando sua flexibilidade para atender aos interesses em jogo e a segurança que garantam os direitos questionados e naturalmente, inclui-se a razoável durabilidade do processo, ou seja, que o tramite processual dure o tempo adequado e justo para que a decisão jurisdicional produza a eficácia esperada.

A razoabilidade não pode ser restrita ao tempo, mas também a eficiente execução dos procedimentos com a observância à aplicação efetiva do direito.

Apesar de se tratar de um conceito subjetivo, é consensual que, a duração de uma lide deve respeitar o tempo necessário para que sejam cumpridas todas as etapas processuais de instrução e julgamento do processo, acompanhando sempre todos os princípios norteadores do processo, sem descuidar do devido processo legal.

O Supremo Tribunal Federal reiteradamente tem se manifestado no sentido que “*A economia processual, a instrumentalidade das formas e outros princípios tão caros aos processualistas modernos desaconselham a prática de atos, notadamente decisórios, que poderão ser nulificados mais adiante. Este é um luxo incompatível com o volume invencível de feitos que abarrotam o Judiciário brasileiro. É, também, um procedimento que traz insegurança ao jurisdicionado hipossuficiente, prolongando-lhe a agonia da espera. Tudo isso em descompasso com os ventos reformistas, que sinalizam ‘a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação’ (inciso LXXVIII do art. 5º da Magna Carta, na redação da EC 45/2004)*”. (Pet 3597 MC/RJ – RIO DE JANEIRO MEDIDA CAUTELAR NA PETIÇÃO Relator Min. Carlos Britto, Julgamento em 06/02/2006; Publicação DJ 15/02/2006).

No mesmo sentido, o Princípio da Celeridade Processual consta explícito no Código de Processo Civil – CPC, Lei nº 13.105/2013, aplicado subsidiariamente ao RPAF/99, na forma dos artigos 4º e 6º, *verbis*:

*Art. 4º As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa. (...)*

*Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.*

A despeito do RPAF/99 no seu art. art. 127 determinar que “*O autuante terá o prazo de 30 (trinta) dias, contado da apresentação da defesa, para prestar a informação fiscal.*” tal dispositivo foi solenemente ignorado, estendendo-se o prazo de trinta dias para sete anos, ou seja, oitenta e quatro meses.

Destaco o que preconiza os artigos 128 e 129 do citado RPAF/99:

*Art. 128. A inobservância do prazo para prestação de informação ou para cumprimento de diligência ou perícia fixado pela legislação ou estabelecido pelo órgão ou autoridade competente implicará a perda da gratificação de produção correspondente à tarefa e constitui falta disciplinar, porém esse fato não acarretará nenhuma consequência no julgamento da lide.*

*Art. 129. Não sendo prestada a informação no prazo previsto no art. 127, a repartição fazendária remeterá o processo ao órgão julgador, no prazo de 2 (dois) dias.*

Da análise dos fatos, resta concluir que o atraso na prestação da informação fiscal pelo autuante, gerando o considerável atraso na apreciação da matéria por este CONSEF, não se justificou nos autos por nenhum fato.

Não obstante ao destacado atraso, o órgão preparador não adotou nenhuma providência prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal qual seja: impor ao autuante a perda da gratificação de produção correspondente à tarefa, formalizar a prática de falta disciplinar (art. 128 do RPAF/99) e por último, transcorrido o prazo de trinta dias, sem que a informação fiscal tenha sido prestada, o processo deveria ter sido remetido ao órgão julgador, no prazo de 2 (dois) dias (art. 129 do RPAF/99). Nenhuma medida foi adotada, pois não consta nos autos o registro de que se tenha tomado alguma medida.

No mérito, a acusação fiscal constante na infração 01 diz respeito à omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entrada de mercadorias não registradas, com lançamento de imposto e multa de 100%, apurada com base nos registros da escrita fiscal do contribuinte - EFD.

Como visto, a acusação se fundamenta na presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, inc. IV da Lei nº 7.014/96:

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...)*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*I - saldo credor de caixa;*

*II - suprimento a caixa de origem não comprovada;*

*III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

*V - pagamentos não registrados;*

*VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

*a) instituições financeiras;*

*b) revogada;*

*c) "shopping centers", centro comercial ou empreendimento semelhante.*

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, vê-se que o legislador estabeleceu duas possibilidades para a caracterização da presunção legal da ocorrência do fato gerador do imposto: *(I)* dados e registros obtidos do exame nos livros contábeis do sujeito passivo; e, *(II)* informações advindas de terceiros (instituições financeiras, centro comercial ou empreendimento semelhante).

No caso em análise, existe evidências de que o autuante executou o roteiro de auditoria com base nos registros das escritas fiscal e contábil do contribuinte, constatação corroborada pela informação fiscal quando o mesmo acolheu parte dos argumentos da defesa tendo constatado o registro contábil das notas fiscais relativas a despesas de viagem e outras notas fiscais registradas na contabilidade como despesas diversas ou registradas no livro razão contábil como materiais de consumo.

Em consonância com diversas decisões deste CONSEF, cujo entendimento é no sentido de que somente é possível, exclusivamente com base nos registros da escrituração fiscal a exigência da multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada, estabelecida no art. 42, inc. IX, da Lei nº 7.014/96, não sendo possível o lançamento de imposto, a menos que comprovado que a falta de registro ocorreu na contabilidade da empresa, o que se verificou como informa nos autos a defesa e comprovado pelo autuante.



Oportuno registrar o teor da Súmula 07 deste Conselho, pela qual *“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.”*.

Considerando os argumentos da defesa, em parte acolhidos pelo autuante em sede de revisão, pois constatou estarem escrituradas parte das notas fiscais na EFD e também na contabilidade, concordo em parte com a revisão procedida pelo autuante no sentido de excluir a exigência do imposto mais multa das seguintes operações:

- i) 67 notas fiscais do levantamento que foram efetivamente escrituradas no SPED-Fiscal no montante de R\$ 227.390,44 (Motivo 1);
- ii) 91 notas fiscais relativas a despesas de viagem, que totalizam R\$ 17.515,85 (Motivo 4);
- iii) 23 notas fiscais que constam efetivamente registradas na escrita contábil da empresa, totalizando R\$ 17.843,91 (Motivo 6).

Acolho a exclusão das 67 notas fiscais, já que comprovadamente estão escrituradas na EFD.

Quanto as 91 notas fiscais relativas a despesas de viagens e as outras 23 que constam registradas apenas na contabilidade, conforme asseverou a defesa, argumento não contestado pelo autuante, não cabe a exigência do imposto, mas é cabível a multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no inc. IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Restam, pois, as outras notas fiscais sobre as quais o autuante manteve a exigência do imposto mais multa, cabendo decidir a lide com base nos fatos e provas trazidas aos autos.

Como já dito, a exação se fundamentou numa presunção legal prevista na Lei nº 7.014/96, ou seja, presume-se a ocorrência de saídas de mercadorias tributadas sem o pagamento do imposto devido, pela constatação da falta de registro de entradas de mercadorias ou bens, considerando que o contribuinte ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas.

Trata-se de uma presunção *iuris tantum*, ou seja, presunção que admite prova em contrário a ser apresentada pelo acusado, um dos casos de inversão do ônus da prova, pois geralmente cabe provar os fatos, quem acusa.

Pertinente transcrever trecho de artigo intitulado “Presunção”, produzido pela Doutora e Mestre em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Íris Vânia Santos Rosa, disponível desde maio de 2019 (<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/>):

*“Toda prova encerra numa presunção de veracidade de outro fato, sendo sempre indireta e indiciária. As normas presuntivas deslocam o objeto da prova, isso porque, no direito tributário, o Fisco jamais poderá presumir sem fazer prova da existência do fato jurídico.*

*Tanto as provas como as presunções contribuem para a constituição do fato jurídico, admite-se um pelo outro como se fosse uma só coisa. É um efeito de aparência, juízo relativo ao real, apresentando-se ora como critérios jurídicos determinados em lei para construir o fato em linguagem competente – presunção hipotética do tipo posta pelo legislador –, ora como enunciados fáticos introduzidos pelo aplicador mediante provas em direito admitidas – presunção fática do tipo posta pelo intérprete competente.*

*A presunção decorre da verdade lógica mediante a qual, do fato conhecido cuja existência é certa, infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável.*

*Como bem conceitua Maria Rita Ferragut, a presunção apresenta-se: ‘como proposição prescritiva, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta (norma lato sensu), de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato*

*indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato indiretamente conhecido, fato implicado). Constitui-se, com isso, numa relação, vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato. Já como ficto, presunção é o conseqüente da proposição (conteúdo do conseqüente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. E a prova indireta, detentora de referência objetiva, localizada em tempo histórico e espaço definidos’.*

*A coerência do sistema tributário nacional, que hospeda os princípios da tipicidade fechada e estrita legalidade sem limites e que se lastreia no fato de ser o tributo norma de antipatia social, em face de nosso planejamento macroeconômico, afasta a possibilidade de adoção criterial das ficções e indícios, como técnica impositiva tributária à falta de confirmação absoluta entre o fato detectado e a norma posta, ou norma de regência.*

*A presunção demonstra a existência de uma implicação entre o fato conhecido e o fato desconhecido e que se pretende provar, enquanto a ficção reflete o fato não correspondente à realidade fenomenológica.*

*Roque Antônio Carrazza esclarece: ‘na ficção, o ato, mais do que improvável ou inverossímil, é falso e, nesta medida, jamais será real. É um artifício do legislador, que transforma uma impossibilidade material numa possibilidade de natureza jurídica. Nesse sentido, é uma criação do legislador, que faz nascer uma verdade jurídica diferente da verdade real.’.*

(...)

*Por fim, registramos que campo administrativo, a presunção decorrente da verdade lógica, tem por finalidade: simplificar a arrecadação; favorecer a tarefa de fiscalização; simplificar a gestão tributária contra a fraude à lei; preservar o interesse público, sem que seja atribuído na forma de benefício integral à Fazenda Pública, mas, sim como vantagem ao sistema jurídico tributário; preservar a segurança jurídica; concessão de benefícios fiscais, e outras tantas finalidades que se queiram delinear no sentido e buscar, mediante presunções, objetivo outro que não somente o arrecadatório”.*

No presente caso, o fato constatado pela Fiscalização que serviu de base para presumir a omissão de saídas de mercadorias tributadas e justificar a exação, foi a entrada de mercadorias não registradas, como consta na descrição da infração.

Portanto, torna-se imprescindível, para se caracterizar a infração que as operações representem desembolso de recursos pela empresa.

É sobre tal perspectiva que passo a analisar as demais arguições da defesa não acatadas pelo autuante, considerando também o que prescreve o RICMS/2012 no seu art. 217, *verbis*:

*Art. 217. O livro Registro de Entradas, modelos I e I-A, destina-se à escrituração pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional (Conv. S/Nº, de 15/12/70).*

*I - das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento;*

*II - das aquisições de mercadorias ou bens que não transitarem pelo estabelecimento; (...)*

*§ 3º A escrituração do Registro de Entradas será efetuada por operação ou prestação, em ordem cronológica:*

*I - das entradas efetivas de mercadorias ou bens no estabelecimento ou, na hipótese do inciso II do caput deste artigo, de sua aquisição ou desembaraço aduaneiro;*

*II - dos serviços tomados. (Grifo do relator)*

Mercadorias devolvidas, mas que não foram efetivamente entregues à autuada (Motivo 2).

Neste grupo de notas fiscais que somam R\$ 10.520,81, referente a devoluções, a defesa garantiu que não recebeu as mercadorias em devolução, tanto assim, que não efetuou o estorno do ICMS correspondente e declarou que desconhecia as notas fiscais, pois não as recebeu. Afirmou também não haver nos autos prova de que as mercadorias tenham ingressado em seu estabelecimento.

Ressaltou que à época dos fatos não tinha meio nem obrigação de comunicar à SEFAZ/BA a emissão indevida de nota fiscal eletrônica destinada a seu estabelecimento pois, somente a partir de 01/01/2016 entrou em vigor o § 17 do art. 89 do RICMS/BA, que criou um meio de comunicar ao Fisco a ocorrência de operações que porventura tenha usado de maneira indevida os seus dados como sendo destinatários de mercadorias acerca das quais nunca tomou conhecimento.

O argumento da defesa procede em parte, tendo em vista que o § 16 foi acrescentado ao art. 89 pelo Decreto nº 15.807/2014, com efeitos a partir de 01/01/2015, que assim previa:

*§ 16. O contribuinte deverá apresentar boletim de ocorrência referente à queixa prestada na Delegacia de Crimes Econômicos e Contra a Administração Pública, em razão do uso indevido do nome da empresa pelo remetente, a fim de afastar a presunção prevista em lei de entrada de mercadoria no estabelecimento, quando figurar como destinatário em operação declarada em nota fiscal eletrônica, sem que tenha efetivamente adquirido a mercadoria, mas não tenha registrado o evento “desconhecimento da operação”.*

Os fatos geradores da infração 01 ocorreram antes da vigência deste dispositivo, contudo, a Lei nº 7.014/96 à época dos fatos já previa no seu art. 34, inc. XIV:

*Art. 34. São obrigações do contribuinte: (...)*

*XIV - comunicar ao fisco estadual quaisquer irregularidades de que tiver conhecimento.*

Atualmente o Portal da Nota Fiscal Eletrônica disponibilizou a consulta gratuita da NF-e por meio da chave de acesso, a partir de 2016 para uso dos contribuintes. Através da ferramenta “Manifestação de Destinatário da NF-e” que possibilita ao contribuinte o acompanhamento de emissões de notas fiscais destinadas ao seu estabelecimento e confirmar ou não a veracidade da operação.

Não há dúvidas que parte destas operações corresponderam a notas fiscais de devolução, fato inclusive não contestado pelo autuante na sua informação fiscal.

Verifico que a maioria das notas fiscais listadas pela defesa, efetivamente são notas fiscais de devolução, (CFOP 5.202 - Devolução de compra para comercialização; 5.411 - Devolução de compra para comercialização em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária; por exemplo), fato que não implica em omissão de receita de vendas, portanto, não justifica a presunção, devendo essas notas fiscais serem excluídas da exigência do imposto acrescido de multa.

Contudo, a defesa admitiu textualmente que não as registrou na contabilidade, tampouco na escrita fiscal, sob uma justificativa sem respaldo legal, fato que faz incidir sobre estes valores a multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Constatei através de consultas ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica que parte das notas fiscais listadas pela defesa como sendo operações de devoluções, na verdade são notas que acobertaram operações de vendas, conforme relação a seguir, que devem ser mantidas no levantamento, com a exigência do imposto:

Data Emissão	NF-e	CFOP		UF	CNPJ	Valor da NF-e
14/02/2013	000.206	5202	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	BA	07.107.810/0001-90	53,25
11/05/2013	002.290	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	BA	10.315.684/0001-74	280,00
23/05/2013	000.025	5202	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	BA	17.861.109/0001-16	716,50
22/06/2013	004.139	5202	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	BA	04.536.020/0001-32	57,36
16/08/2013	000.094	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	BA	08.819.502/0001-50	159,20
18/09/2013	000.086	5102	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	BA	06.280.140/0001-47	25,00
18/09/2013	008.625	5202	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	BA	03.997.453/0001-22	6,67



27/11/2013	010.049	5202	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	BA	03.997.453/0001-22	11,98
24/07/2014	002.699	5202	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	BA	63.238.000/0001-44	31,67
02/09/2014	001.534	5202	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	BA	04.192.966/0001-29	625,00
04/09/2014	019.659	5202	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	BA	07.217.535/0001-68	646,80
24/10/2014	088.614	5202	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	BA	93.209.765/0426-26	128,40
05/11/2014	090.449	5202	Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros	BA	93.209.765/0426-26	64,20

Essas notas fiscais devem ser mantidas no levantamento.

Notas fiscais de entrada emitidas pela autuada para sanar erros cometidos pelos remetentes (Motivo 3).

Este grupo de 30 notas fiscais que somam R\$ 115.316,55, correspondem, segundo a defesa, a notas de aquisição de mercadorias, que continham erros e para corrigi-los, a própria autuada emitiu notas fiscais de entrada relativas a estas mercadorias, fato que faz prova no Anexo V, ou seja, para cada nota fiscal apontada como não escriturada está acompanhada de uma nota fiscal de entrada emitida e registradas pela autuada.

As notas inicialmente emitidas, com erros, não foram registradas pela autuada, tampouco canceladas pelos emitentes.

Constato, pelas razões expostas, quanto a entrada de mercadorias, caso registradas, se configuraria duplicidade de registro.

Porém, a defesa admitiu textualmente que não as registrou na contabilidade, tampouco na escrita fiscal, fato que faz incidir sobre estes valores a multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, por descumprimento de obrigação acessória.

Notas fiscais relacionadas a operações desconhecidas pela autuada (Motivo 5).

Neste grupo inclui-se 12 notas fiscais que somam R\$ 358.562,97 referentes a operações, alegadas como desconhecidas pela autuada, cujas mercadorias, segundo a defesa, “*nunca foram recebidas*”.

Contou a autuada que foram expedidas notificações extrajudiciais sobre os fatos, tendo recebido respostas da maioria das notificações indicando ter havido equívoco na emissão das notas e outros cinco emitentes que responderam informando e registrando que não lhe enviara as mercadorias. Os outros quatro, contudo, não responderam mesmo após a notificação extrajudicial.

Anexou cópias das notificações e das respostas no Anexo XVI.

Os documentos anexados pela defesa comprovam que foram adotadas em 2015 as medidas possíveis para comprovar a emissão das notas fiscais em operações cujo destinatário não foi a autuada, porém, as considero insuficientes para comprovar o argumento da defesa, tendo em vista o disposto no § 16 do art. 89 do RICMS/2012, acima transcrito.

Assim, este grupo de notas fiscais deve ser mantido do levantamento.

Mercadoria roubadas no trânsito (Motivo 7).

Refere-se a nota fiscal nº 107.141, no valor de R\$ 54.400,00, emitida por Moinhos de Trigo Indígena S. A. – MOTRISA, cujas mercadorias foram furtadas conforme registrado em Boletim de Ocorrência Policial. Portanto, segundo a defesa, as mercadorias jamais chegaram a ingressar no estabelecimento, motivo pelo qual, a autuada não registrou a nota fiscal.

Comprovado, conforme cópia do Boletim de Ocorrência – Registro Policial de Ocorrência 2013/06560.0-001060 registrado na Delegacia de Polícia de Laranjeiras/SE, fl. 209, que ocorreu o roubo das mercadorias (640 sacos de farinha de trigo).

Contudo, os fatos não justificam a falta de registro da nota fiscal, pois as providências a serem adotadas estão previstas no 313 do RICMS/2012, o que não ocorreu.

Pelo exposto, deve exigida a multa de 1% sobre o valor da NF-e nº 107.141, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, por descumprimento de obrigação acessória.

Notas fiscais relativas à bens segurados (Motivo 8).

Correspondem 7 notas fiscais que somam R\$ 2.157,00, referentes à para-brisas de veículos entregues e pagos pela seguradora da autuada, destinados ao reparo dos veículos de sua propriedade, conforme declarações anexadas e listadas no Anexo X, em que o emissor das notas fiscais informou que as mesmas foram direcionadas e pagas pela seguradora, razão pela qual não poderiam ser registradas na contabilidade.

Trata-se, portanto, de bens destinados ao ativo imobilizado da autuada, sem intuito ou objetivo de vendas. Caberia a autuada fazer o registro das notas fiscais no livro fiscal de entradas.

Deve exigida a multa de 1% sobre o valor das notas fiscais, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, por descumprimento de obrigação acessória.

Notas fiscais emitidas com erros flagrantes dos emitentes (Motivo 9).

São notas fiscais relacionadas no Anexo XI, em que houve, segundo a defesa, “*erro operacional do emitente*” onde a autuada justificou cada caso que o levou a não registrar a respectiva nota fiscal, pelo fato de que as mesmas não representaram o ingresso das mercadorias no estabelecimento, tendo registrado a entrada com base em outros documentos.

Considero que também nesse caso, as notas fiscais não registradas não representaram ingresso de mercadorias no estabelecimento, portanto, descabe a presunção de saídas de mercadorias sem pagamento do imposto decorrente de tais operações.

Estas notas fiscais devem ser excluídas do levantamento.

Notas fiscais referente a bens para utilização exclusiva por terceiros prestadores de serviços contratados (Motivo 10).

São notas fiscais emitidas pela Empresa Brasileira de Telecomunicações, que totalizam R\$ 4.754,53.

A defesa arguiu que estas notas, conforme demonstra o CFOP, são operações de remessa para utilização na prestação de serviço que serviram para auxiliar a prestação do serviço pela emitente. Assegurou ainda, que não houve fato gerador de ICMS, visto que nunca houve transferência da titularidade dos bens.

Constato, da análise das notas fiscais, que o CFOP 5.554 – *Remessa de bem do ativo imobilizado para uso fora do estabelecimento*, caracterizam remessa de bens que serviram para prestação dos serviços contratados. Efetivamente não se trata de mercadorias que ingressaram no estabelecimento para fins de comercialização. Contudo, tal operação deveria ter sido registrada nas escritas fiscal e contábil as notas fiscais emitidas pela Empresa Brasileira de Telecomunicações.

Portanto, não cabe a exigência do imposto, mas é devida a imposição de multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada, estabelecida no art. 42, inc. IX, da Lei nº 7.014/96.

Notas fiscais de devoluções de produtos não entregues à autuada (Motivo 11).

São notas fiscais emitidas pela WMS Supermercados do Brasil Ltda., de devolução de vendas, que segundo a defesa, jamais foram entregues à autuada.

Para robustecer seu argumento, contou que a própria emitente reconheceu este fato e emitiu novas notas fiscais, cuja natureza da operação apontou que as “*mercadorias não foram entregues aos destinatários, e por isso foram devolvidas*”.

Ao analisar as notas fiscais, consto procedente o argumento da defesa, não cabendo o registro de tais documento que sequer foram entregues, cujo registro ocorreu com base nas novas notas fiscais emitidas.

Acato o argumento da defesa, devendo tais notas fiscais serem excluídas do levantamento.

Notas fiscais números: 072.611 (R\$ 1,00), 023.983 (R\$ 600,00) e 002.043 (R\$ 3.175,68). A defesa afirmou serem simbólicas referentes à devolução de bens remetidos para conserto, registrados na contabilidade.

Apesar de se tratar de operação não tributada, que não representou ingresso de mercadoria no estabelecimento, tal fato não justifica a falta de escrituração das notas fiscais no registro de entradas da EFD.

Assim sendo, é devida a imposição de multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada, estabelecida no art. 42, inc. IX, da Lei nº 7.014/96.

Notas fiscais números: 006.744 (R\$ 3.951,00) e 007.077 (R\$ 2.634,00). Segundo argumento da defesa são notas de compra de garantia estendida de pneus, não registradas porque não são fatos geradores de ICMS.

Notas fiscais números: 015.852 (R\$ 2,00), 065.616 (R\$ 0,23) e 024.454 (R\$ 0,20) referem-se a remessa de amostras grátis.

Notas fiscais números: 133.653 (R\$ 2,50), 012.147 (R\$ 21,05), 241.474 (R\$ 21,00) e 245.805 (R\$ 90,60) tratam de ressarcimento de ICMS retido.

Nota fiscal número 095.099 (R\$ 1.452,00) trata de uma operação de comodato.

Efetivamente as notas fiscais não representam ingresso de mercadorias que posteriormente seriam revendidas pela autuada. Contudo, tais fatos não justificam a falta de registro na escrita fiscal dos documentos, cabendo a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada, estabelecida na Lei nº 7.014/96.

Concluo que em nenhum dos casos acima pontuados houve comprovadamente o ingresso de mercadorias no estabelecimento, fato constatado após o exame dos documentos trazidos pela defesa.

Nas situações identificadas linhas acima, não se justifica a falta de registro dos documentos na escrita fiscal do contribuinte e assim, cabe a aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Segue o resumo das decisões:

Argumento da defesa	Julgamento
Motivo 1	Excluída da Autuação
Motivo 2	Conversão da infração em Multa de 1% (parte)
Motivo 3	Conversão da infração em Multa de 1%
Motivo 4	Conversão da infração em Multa de 1%
Motivo 5	Exigência do ICMS mais multa
Motivo 6	Conversão da infração em Multa de 1%
Motivo 7	Conversão da infração em Multa de 1%
Motivo 8	Conversão da infração em Multa de 1%
Motivo 9	Excluída da Autuação
Motivo 10	Conversão da infração em Multa de 1%
Motivo 11	Excluída da Autuação
Motivo 12	Conversão da infração em Multa de 1%

Considerando que parte da exação, mantida a exigência do imposto, tem como base legal o art. 4º, § 4º da Lei nº 7.014/96, e a Instrução Normativa nº 56/2007 que assim determina: “*Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS*”



devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.”, para a exigência do imposto se faz necessário considerar a proporção das operações tributadas.

Verifico que no demonstrativo de débito, refeito pelo autuante em sede de informação fiscal, foi aplicado o índice de proporcionalidade das mercadorias tributadas sobre o total utilizando o percentual de 100%, ou seja, o Fiscal considerou que a totalidade das mercadorias comercializadas em 2013 e 2014, eram normalmente tributadas, fato que se mostra equivocado, mediante análise das Declarações de Apuração do ICMS – DMA dos exercícios fiscalizados.

O índice de proporcionalidade calculado de ofício, com base nas informações prestadas pelo contribuinte nas DMAs dos exercícios de 2013 e 2014, segue na tabela:

Ano	Tributadas A	Isentas B	Outras C	Total D = A+B+C	Proporção Tributadas/Total E = A/D
2013	43.331.289,56	1.538.998,78	6.074.094,79	50.944.383,13	85,06%
2014	43.331.927,49	2.956.122,90	5.452.439,32	51.740.489,71	83,75%

Proporcionalidade das saídas tributadas/total - Base: DMA de 2013 e 2014

Diante dos motivos expostos, a infração 01 deve ser julgada parcialmente procedente, com a exigência do ICMS no valor de R\$ 51.877,13, acrescido de multa, correspondente as notas fiscais remanescentes e pela exigência de multa de 1% sobre o valor das notas fiscais apenas registradas na contabilidade, porém sem registro na EFD, pela conversão do lançamento de imposto em multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inc. IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, no montante de R\$ 2.316,54, conforme demonstrativos.

Exigência do ICMS mais multa:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
28/02/2013	09/03/2013	3.937,64	17,00	100,00	669,40
31/03/2013	09/04/2013	39.127,60	17,00	100,00	6.651,69
30/04/2013	09/05/2013	115.052,16	17,00	100,00	19.558,87
31/05/2013	09/06/2013	847,62	17,00	100,00	144,10
30/06/2013	09/07/2013	48,79	17,00	100,00	8,29
31/08/2013	09/09/2013	135,42	17,00	100,00	23,02
30/09/2013	09/10/2013	26,94	17,00	100,00	4,58
31/10/2013	09/11/2013	3.999,94	17,00	100,00	679,99
31/01/2014	09/02/2014	90.048,00	17,00	100,00	15.308,16
31/03/2014	09/04/2014	0,00	17,00	100,00	0,00
31/05/2014	09/06/2014	4.933,01	17,00	100,00	838,61
31/07/2014	09/08/2014	26,52	17,00	100,00	4,51
31/08/2014	09/09/2014	1.043,78	17,00	100,00	177,44
30/09/2014	09/10/2014	1.065,13	17,00	100,00	181,07
31/10/2014	09/11/2014	107,54	17,00	100,00	18,28
30/11/2014	09/12/2014	44.759,52	17,00	100,00	7.609,12
<b>Total</b>					<b>51.877,13</b>

Conversão da infração em multa por descumprimento de obrigação acessória:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Multa	Valor Histórico
31/01/2013	09/02/2013	447,59	1,00	4,48
28/02/2013	09/03/2013	424,64	1,00	4,25
31/03/2013	09/04/2013	5.094,17	1,00	50,94
30/04/2013	09/05/2013	4.266,85	1,00	42,67
31/05/2013	09/06/2013	3.720,30	1,00	37,20
30/06/2013	09/07/2013	6.683,93	1,00	66,84
31/07/2013	09/08/2013	3.051,32	1,00	30,51
31/08/2013	09/09/2013	1.493,43	1,00	14,93
30/09/2013	09/10/2013	6.499,41	1,00	64,99
31/10/2013	09/11/2013	62.748,60	1,00	627,49
30/11/2013	09/12/2013	34.133,42	1,00	341,33
31/12/2013	09/01/2014	828,58	1,00	8,29
31/01/2014	09/02/2014	588,18	1,00	5,88
28/02/2014	09/03/2014	498,44	1,00	4,98
31/03/2014	09/04/2014	45.283,58	1,00	452,84
30/04/2014	09/05/2014	2.899,57	1,00	29,00
31/05/2014	09/06/2014	1.631,58	1,00	16,32

30/06/2014	09/07/2014	1.656,79	1,00	16,57
31/07/2014	09/08/2014	5.326,41	1,00	53,26
31/08/2014	09/09/2014	3.243,49	1,00	32,43
30/09/2014	09/10/2014	3.683,36	1,00	36,83
31/10/2014	09/11/2014	11.599,39	1,00	115,99
30/11/2014	09/12/2014	19.166,80	1,00	191,67
31/12/2014	09/01/2015	6.684,05	1,00	66,84
				<b>2.316,53</b>

**Total**

A infração 02, exige penalidade de natureza acessória de 1% sobre o valor de duas notas fiscais não escrituradas, para fatos geradores apurados em junho de 2013.

São as notas fiscais emitidas pela Nacional Gás Butano Distribuidora Ltda., nº 072.718 no valor de R\$ 370.000,00 com o CFOP 5.908 - Remessa de bem por conta de contrato de comodato ou locação, e a NF-e nº 072.717 no valor total de R\$ 381.520,00 com o mesmo CFOP.

Correspondem a remessa dos itens: Tanque de 20.000 kg; Vaporizador VEM 1000 220 v; Pit Stop Completo; Queimador ECOGAZ p/ Gás LP; Bomba Clímax Autoaspirante c/ Motor 1 HP; Vaporizador Modelo VEM 500; Filtro Separador de Pesados e Vaporizador Elétrico Feed-out 500 kg/h, ou seja, equipamentos destinados ao uso de gás GLP no estabelecimento industrial.

A defesa justificou a improcedência da infração sob o argumento que as operações se trata tão somente de uma operação de comodato, sem incidência do ICMS.

Oportuno registrar que o comodato encontra sua disciplina nos artigos 579 a 583 do Código Civil – Lei Federal nº 10.406/2002, assim definindo-o: “*é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto*”.

Trata-se de um contrato unilateral, não oneroso, pelo qual alguém, o comodante, entrega a outrem, o comodatário, coisa infungível, para uso temporário, e, obrigatoriamente, posterior devolução. Dele, decorre a circulação física de bem, sem transferência de titularidade, que continua pertencendo ao comodante.

A legislação tributária baiana, em vigor, não contém um dispositivo específico que desonera o ICMS em operações decorrentes de comodato. Contudo, não havendo a transferência de titularidade, nas operações vinculadas a tais contratos, inclusive com a obrigatoriedade de devolução dos bens cedidos, não há ocorrência do fato gerador do imposto, enquadrando-se, assim, na hipótese de não incidência, prevista na Lei nº 7.014/96, art. 3º, inc. XVI.

Esse é o entendimento externado pela Diretoria de Tributação – DITRI no Parecer 19630/2012: “*ICMS. COMODATO. Não incidência do imposto. Documentos fiscais emitidos com CFOPs 5.908 e 5.909.*”, e já sumulado pelo Supremo Tribunal Federal na Súmula 573/STF, assim redigida: “*Não constitui fato gerador do imposto de circulação de mercadorias a saída física de máquinas, utensílios e implementos a título de comodato*”.

Não foi anexado nenhum contrato formal relativo as remessas das mercadorias em regime de comodato. Contudo, apesar da legislação não impor a celebração de um contrato formal e escrito quando um bem for disponibilizado no citado regime, para que se caracterize perante o fisco, as operações a ele vinculadas devem ser acompanhadas por nota fiscal emitida pelo comodante com CFOP 5.908. Fato observado no caso das citadas operações.

Portanto, não há elementos para descaracterizar a operação como não sendo uma remessa de bens em regime de comodato, sem incidência do ICMS.

Contudo, apesar de não caber a exigência do imposto, é devida a imposição de multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada, estabelecida no art. 42, inc. IX, da Lei nº 7.014/96.

Destarte tenho a infração como subsistente.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **293575.0901/15-3**, lavrado contra **PETYAN INDÚSTRIA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 51.877,13**, acrescido da multa de 100% prevista no art. 42, inc. III e da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 9.831,73**, prevista no art. 42, inc. IX todos da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inc. I, alínea “a” do RPAF/99, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2023.

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO /RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO - JULGADOR

ZILRISNAIDE MATOS FERNANDES PINTO - ULGADORA