

A. I. N° - 281228.0015/22-0  
AUTUADO - TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.  
AUTUANTE - ABELARDO DE ANDRADE CARDOSO  
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 15/03/2024

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0041-04/24-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DESTAQUE A MAIOR NO DOCUMENTO FISCAL. Fato não impugnado. Acusação mantida. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE POR ESPÉCIE DE MERCADORIAS, EXERCÍCIO FECHADO. a) OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Argumentos defensivos apresentados insuficientes para elidir as acusações. Levantamento fiscal realizado em obediência ao previsto pela Portaria n° 445/98; b) PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Constatada a existência de duas infrações apuradas em função dos critérios previstos no Art. 4º § 4º da Lei 7.014/96. Excluído o valor de menor expressão monetária. Infração insubsistente. 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. APURAÇÃO POR MEIO DE LEVANTAMENTO DE VENDAS EFETUADAS POR PAGAMENTO ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E/OU DE DÉBITO. O levantamento fiscal atende a presunção legal prevista pelo Art. 4º, § 4º, inciso VI da Lei n° 7.014/96. Presunção não elidida. Acusação mantida. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Caracterizada a não escrituração dos documentos fiscais. Acusação mantida. Não acolhidos os argumentos de nulidade apresentados. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão não unânime.**

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de exigência de crédito tributário no montante de R\$ 142.984,49, mais multas, em decorrência do Auto de Infração em tela, expedido em 29/12/2022, com ciência pelo autuado em 09/01/2023, através de Mensagem expedida via Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fls. 86/88, em decorrência das seguintes imputações:

- **Infração 01 – 001.002.041:** *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s): fiscal(is). Apurado conforme Demonstrativo e CD em Anexo”*. Valor lançado R\$ 574,66. Enquadramento legal: Arts. 29 e 31 da Lei n° 7.014/96 c/c art. 309, § 7º do RICMS/BA/2012. Multa 60% com previsão no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei n° 7.014/96.

- **Infração 02 – 004.005.002:** *“Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Falta de escrituração de Notas de Saídas apurado conforme Demonstrativos do SIAF impressos página inicial e final e dado ciência ao Contribuinte pelo DT-e, juntamente com os demonstrativos do auto de infração, com CD em Anexo. Exercício*

2021.". Valor lançado R\$ 25.888,97. Enquadramento legal: Arts. 2º, inciso I e 23-B, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 83, I, do RICMS/BA/2012, Art. 13, I, da Portaria nº 445/98. Multa 100% com previsão no art. 42, inciso VII, "a", da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 03 – 004.005.005:** *"Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a de operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício – 2020. Falta de escrituração de Notas de Saídas apurado pelo DT-e, juntamente com os demonstrativos do auto de infração, com CD em Anexo, Exercício 2021. Valor lançado R\$ 29.859,64. Enquadramento legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV e art. 23-A da Lei nº 7.014/96 c/c art. 13, II da Portaria nº 445/98. Multa aplicada no percentual de 100%, com previsão no Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.*

- **Infração 04 – 005.008.001:** *"Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito. Referente a omissão de saídas de mercadorias tributadas, apurada por meio de vendas efetuadas com pagamento em Cartão de Crédito ou Débito, fornecido por Instituições Financeiras, conforme Notas Fiscais Eletrônicas ao Consumidor e Relatório TEF (CD anexado e em arquivo eletrônico). Valor lançado R\$ 80.340,55. Enquadramento legal: Art. 4º, § 4º, inciso VI, da Lei nº 7.014/96. Multa aplicada no percentual de 100%, com previsão no Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.*

- **Infração 05 – 016.001.006:** *"Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Falta de escrituração de Notas Fiscais, apurado conforme Demonstrativos do SIAF impressos página inicial e final e dado ciência ao contribuinte pelo DT-e, juntamente com os demonstrativos do auto de infração, com CD em anexo". Penalidade aplicada no valor de R\$ 6.321,17 com previsão no Art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96. Enquadramento Legal Arts. 217 e 247 do RICMS/BA/2012.*

O autuado, por intermédio de seus Representantes Legais, ingressou com Impugnação ao lançamento, fls. 92 a 123, onde, após tecer considerações iniciais, passou a arguir nulidades do auto de infração por falta de previsão legal para presunção de ocorrências de operações tributáveis sem pagamento do imposto, incerteza e iliquidez do crédito tributário exigido, fundamentação legal genérica e incorreta da infração 5, além de ausência de indicação do fundamento legal da multa aplicada.

Neste sentido, na ordem acima posta, suscitou a nulidade do auto de infração naquilo que se relaciona a acusação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, infração 04, apurada por meio de levantamento de vendas realizadas com pagamentos em cartões de crédito e de débito, mencionando que as ditas omissões de saídas foram apuradas pelo autuante a partir do confronto entre os valores de vendas informados pelas operadoras e os constantes nas NFC-e, citando exemplos.

Entretanto, sustentou que a partir das alterações promovidas na Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 13.816/17, não é mais autorizada a presunção da ocorrência de operações ou prestações tributáveis sem pagamento do imposto a partir da verificação dos valores das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte inferiores aos informados por operadoras de cartões, conforme disposto no § 4º, inciso VI, art. 4º da Lei nº 7.014/96, apontando, em destaque, a modificação da alínea "b" do referido inciso *"administradora de cartões de crédito ou débito"* para *"instituições financeiras"*.

Pontuou que as informações prestadas por operadoras de cartões de crédito e/ou débito, muitas vezes englobam mais de um estabelecimento de pessoa jurídica e, afirmando que como se observa no demonstrativo elaborado pelo autuante, se limitam a indicar datas e valores das operações, além de que as vendas efetuadas por meio de cartão de crédito são acobertadas não

somente pela emissão de NFC-e, mas, também, por cupons fiscais emitidos por ECF e Notas Fiscais de Venda Consumidor – Modelo 2.

Citou, também, que tal presunção também não se sustenta quando se considera que as receitas oriundas de vendas efetuadas por meio de cartões podem advir de mercadorias não tributadas ou tributadas por substituição tributária.

Após tecer outras considerações jurídicas, doutrinárias e jurisprudenciais para consubstanciar seus argumentos, requereu, com base no Art. 18, inciso IV, “a”, a nulidade do lançamento relacionado à infração 04.

No tópico seguinte passou a suscitar a nulidade do auto de infração por incerteza e iliquidez do crédito tributário exigido, que impede a manutenção do lançamento, na medida em que eivado de vício material insanável relativamente ao cálculo do tributo devido, citando que por se tratar de levantamento quantitativo de estoque, para análise das operações realizadas, é de se esperar que fosse levado em consideração a totalidade das entradas, das saídas e das mercadorias em estoque, para a partir daí, identificar eventuais diferenças, estando incorreto o procedimento do autuante já que as diferenças são meramente aparentes e decorrem da falta de análise pormenorizada dos documentos fiscais.

Citou que isto ocorreu porque, ao analisar o levantamento fiscal identificou operações que dizem respeito à remessa e retorno de mercadorias para conserto que não poderiam ter sido incluídas no levantamento fiscal, além de supostas operações de entradas/saídas sem que tenha sido comprovada a efetiva entrada/saída dos produtos, o que enseja o afastamento da presunção de que teriam ocorrido omissões de entradas e saídas, já que decorre da falta de investigação da especificidade das operações pelo autuante, tendo tecido considerações jurídicas e jurisprudenciais para consubstanciar seus argumentos, requerendo, com base no Art. 18, inciso IV, “a”, a nulidade do lançamento.

Em seguida passou a arguir ocorrência de fundamentação legal genérica e incorreta da infração 05, citando que não há elementos suficientes para se determinar com segurança a infração cometida e se, de fato, houve a infração imputada.

Com efeito, pontuou que a infração foi enquadrada no art. 217 do RICMS/BA, cujo dispositivo regulamentar não se aplica ao caso concreto, já que se relaciona a livro Registro destinado à escrituração por contribuinte inscrito no Simples Nacional, o que não é o caso.

Desta forma considera a existência de vício jurídico intransponível, que acarreta a nulidade do auto de infração, à luz do art. 18, II e IV “a” do RPAF/BA, por comprometer os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Adiante, alegou ausência de indicação do fundamento legal na multa de 100% aplicada em relação às infrações 02, 03 e 04, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, não havendo indicação específica da hipótese legal, visto que, tal dispositivo traz em suas alíneas ao menos dez condutas distintas passíveis de penalidade, sendo que, nenhuma delas se relaciona com a infração imputada, impedindo o pleno exercício do direito de defesa, requerendo, com isso, o cancelamento do auto de infração.

No mérito arguiu a improcedência da autuação por vícios do levantamento fiscal, em razão de ter verificado que parte das operações que apresentam diferenças de estoque decorrem de operações de remessas de mercadorias para conserto ou reparo (CFOP 1.915/2.915) e retorno de mercadorias para conserto e reparo (CFOP 2.916), de modo que não poderiam ser objeto de levantamento fiscal, apontado exemplos relacionados a estas operações.

Pontuou, ainda, que caso se entenda que ainda remanescem diferenças de estoque, há que se considerar que as operações de remessas e de retorno de mercadorias para conserto ou reparo ocorrem pela transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, hipótese em que não ocorre o fato imponível do ICMS conforme pacificado pelo STF (Súmula 166) e pelo STF



(RE 1.125.133/SP) – Tema Repetitivo 259.

Passo seguinte discorreu acerca de ausência de notas fiscais que amparam o lançamento por omissão de entrada/saída, mencionando que, em alguns casos em que houve lançamento fiscal por omissão de entrada ou saída, não há especificação das notas fiscais consideradas no levantamento fiscal, citando, a título exemplificativo, o produto de código nº 01567013 – “*Rel. Tag Heuer, WAH1315, MAQUIN*”, constante no levantamento fiscal, onde foi considerada omissão de entrada de uma unidade, considera imprescindível que conste nos demonstrativos as informações acerca das notas fiscais de saídas, o que não ocorreu, citando, ainda, mais dois produtos na mesma situação.

Em seguida aduziu ausência de provas acerca da ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto – presunção não prevista em lei, onde se reportou as considerações trazidas em preliminar acerca da imputação relacionada a omissão de saídas apuradas com vendas realizadas através de pagamento com cartões de crédito e/ou de débito, que considera não possuir previsão legal, o que impõe que a acusação fiscal seja devidamente comprovada, o que considera não ter ocorrido no presente caso, tecendo uma série de argumentos para justificar seu posicionamento contrário a autuação, inclusive afirmando que as informações unilaterais obtidas sem prova de que os informes tenham sido fornecidos de fato pelas operadoras de cartões de crédito caracteriza um possível abuso de poder, inclusive sem evidenciar os imprescindíveis aspectos tratados no art. 144 do Código Tributário Nacional – CTN.

Ao final sustentou que não pode subsistir a acusação de omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito, na medida em que, além de tal presunção não estar prevista em lei, é fato que não ocorreu qualquer omissão de receitas do período englobado pela atuação fiscal, não tendo o autuante apresentado qualquer elemento probatório capaz de consubstanciar a acusação fiscal.

Em conclusão apresentou os seguintes pedidos:

- Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do auto de infração, ante aos argumentos apresentados;
- No mérito que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente, ante aos argumentos suscitados na peça defensiva;
- Seja reconhecida a não incidência do ICMS sobre as operações de transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma empresa, sobre as quais as eventuais diferenças de estoque não acarretam a incidência do imposto, mas, no máximo, multa por descumprimento de obrigação acessória, protestando, ainda, pela posterior juntada de documentos que comprovem o alegado, os quais não puderam ser acostados neste momento tendo em vista o grande volume de operações.

O autuante apresentou Informação Fiscal, fls. 573 a 590, tendo efetuado inicialmente uma síntese dos argumentos defensivos e, em seguida passou a apresentar suas contestações aos argumentos defensivos.

Assim é que, em relação aos argumentos trazidos em preliminar pelo autuado relacionados a nulidades do lançamento fiscal por falta de previsão legal para presunção de ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, salientou que os procedimentos previstos no Art. 142 do CTN são exatamente os que foram adotados pela fiscalização, constituir o crédito pelo lançamento, pelo procedimento da verificação da ocorrência do fato gerador no confronto das NFC emitidas com código de pagamento de cartão de crédito ou débito, com o total de pagamento informado pelas Operadoras de Cartão de Crédito e Débito, sendo constatado as diferenças atuadas.

No que tange as alegações de que as informações prestadas pelas operadoras de cartão de crédito, muitas vezes, englobam mais de um estabelecimento da pessoa jurídica e que as vendas

efetuadas por meio de cartão de crédito são acobertadas não somente pela emissão de NFC-e, mas também por cupons fiscais emitidos por equipamento Emissor de Cupom Fiscal (ECF) e Notas Fiscais Venda consumidor, disse que o autuado não apresentou quaisquer comprovações das alegações feitas, se embasando na mera alegação genérica sem apresentar provas do fato, justificando nota a nota o valor da diferença apurada, fazendo uma defesa de impugnação genérica sem juntar quaisquer tipos de prova.

Pontuou que o levantamento foi feito, levando-se em conta somente as notas que têm a informação de que foram pagas com cartão de crédito ou débito e sequer foram utilizadas as informações dos pagamentos em PIX, sendo todos os demonstrativos do Auto de Infração entregues ao autuado através do DT-e, com todos os anexos do Auto de infração, bem como fisicamente, no Auto de Infração impresso que contém também um CD contendo todos os arquivos dos demonstrativos do Auto de Infração, refutando, assim, os argumentos apresentados pelo autuado, ressaltando que está sendo cobrado o ICMS decorrente da omissão do registro de saídas tributáveis apurada por meio de divergências entre as vendas realizadas por meio de cartões de crédito/débito, registradas em notas fiscais de consumidor eletrônicas, e em notas fiscais eletrônicas, e os valores das operações fornecidos pelas administradoras de cartões por meio do Relatório de Informações TEF – Anual, referentes às transações eletrônicas ocorridas nos exercícios de 2020 e 2021.

Ponderou que nos termos do artigo 4º, § 4º, inciso VI da Lei 7014/96, salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar valores dessas operações, declarados pelo contribuinte, inferiores aos informados por instituições financeiras, ressaltando que conforme entendimento do STJ através da Súmula nº 283, *“As empresas administradoras de cartão de crédito são instituições financeiras e, por isso, os juros remuneratórios por elas cobrados não sofrem as limitações da Lei de Usura”*, sendo que neste contexto, as instituições financeiras são o *“gênero”* do qual as administradoras de cartões são a *“espécie”*.

Ressaltou que as diferenças encontradas entre os valores das vendas registradas mediante cartão de crédito/débito, registradas em notas fiscais eletrônicas e em notas fiscais de consumidor eletrônicas emitidas pelo contribuinte, e os valores informados pelas instituições financeiras demonstram, inequivocamente, que o sujeito passivo realizou vendas sem a emissão do documento fiscal correspondente, tendo aduzido que o levantamento fiscal cotejou os valores lançados no Relatório de Informações TEF – Anual com as saídas declaradas pelo estabelecimento identificadas como vendas realizadas por meio de cartões de débito e crédito, conforme Demonstrativo Comparativo de Vendas por Meio de Cartão de Crédito/Débito. A diferença encontrada e exigida pelo fisco é decorrente da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto devido em função do contribuinte ter registrado vendas a consumidor final em valor inferior ao informado por instituição financeira. A infração à legislação tributária está, portanto, perfeitamente caracterizada.

Aduziu se tratar de uma presunção *“juris tantum”*, ou relativa, isto é, admite prova em contrário, sendo ressalvado ao contribuinte o ônus de comprovar a improcedência da presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, enquanto que o autuado, apesar de ter recebido o Relatório Diário Operações TEF e demais demonstrativos, e tendo à sua disposição prazo de defesa de 60 (sessenta) dias, não apresentou fundamentos que rechassem a imposição fiscal e não exibiu documentos, planilhas ou demonstrativos da sua autoria que contrariassem os valores reclamados no lançamento fiscal.

Salientou, ainda, que no levantamento fiscal foram observados os procedimentos previstos na Instrução Normativa nº 56, de 21/09/2007, no que tange à aplicação da proporcionalidade entre mercadorias tributadas e não tributadas, realizada com base nos lançamentos mensais de notas fiscais eletrônicas de entradas nos Registros Fiscais dos Documentos de Entradas de Mercadorias, disponibilizados na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do estabelecimento referente aos exercícios de 2020 e 2021, enquanto que para a apuração dos valores relativos às receitas efetivamente

tributadas foram excluídas da base de cálculo do imposto as operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à Antecipação ou Substituição Tributária, conforme Demonstrativo da proporcionalidade anexo ao PAF.

Quanto a arguição de nulidade por incerteza e iliquidez do crédito tributário, sob a alegação de que não foi levado em consideração a totalidade das entradas, das saídas e das mercadorias em estoque, pontuou que o levantamento quantitativo de estoque foi feito com o Sistema de Auditoria Informatizado da SEFAZ que segue todas as normas pertinentes ao quantitativo de estoque, sistema esse utilizado há quase 20 anos na SEFAZ/BA, que utiliza as informações prestadas pelo contribuinte nas suas EFD, e documentos fiscais eletrônicos emitidos, portanto todas as informações foram levadas em conta, como se pode demonstrar em todos os arquivos dos Demonstrativos anexados ao presente PAF, no DT-e e fisicamente no PAF, contendo um CD com todos os Demonstrativos da presente autuação, e quanto a inclusão no levantamento quantitativo de estoque de remessa e retorno de mercadorias para conserto, informou que elas foram consideradas no levantamento quantitativo, tendo em vista que o mesmo faz as remessas para São Paulo das referidas mercadorias para conserto como TRANSFERÊNCIA, juntamente com as demais mercadorias, conforme declarado pelo próprio, e caso não fossem levadas em conta no demonstrativo o valor do lançamento seria maior, tendo em vista que mistura as transferência normais com as remessas para conserto, a título de exemplo, a omissão de Saídas de R\$ 25.888,00 quando excluídas as remessa para conserto do demonstrativo se transforma em omissão de saídas de R\$ 37.919,30.

Disse que o autuado alegou que por supostas omissões de entrada/saída sem que tenha sido comprovada a efetiva entrada/saída dos produtos, coloca produtos que tiveram estoque inicial declarados pelo contribuinte como zero, apesar do mesmo ter sido intimado no dia 19/10/2022 para o início da ação fiscal, fl. 08, e de ter sido intimado no dia 25/10/2022, para regularizar as informações da EFD, inclusive o valor do estoque, fl. 09, não fez a retificação das EFDs, logo, o que não se pode é alegar que a informação do estoque prejudique na omissão de entrada, mas não se questione o prejuízo da informação na omissão de saída, certamente porque aumentará a omissão, voltando a citar que o autuado embora intimado, não apresentou ou fez a retificação das EFD, e, no que tange a referência relacionada ao Inventário disse que tem que estar informada na EFD, segundo o ajuste SINIEF.

Sustentou que as arguições defensivas não procedem e que ao realizar a verificação das irregularidades que redundaram no lançamento fiscal elaborou demonstrativo a partir da descrição qualitativa de cada mercadoria constante nos cupons fiscais e nos lançamentos da Escrituração Fiscal Digital, realizada mediante informações produzidas pelo próprio contribuinte, conforme as diretrizes estabelecidas no Ajuste SINIEF 02, de 3 de abril de 2009, que de acordo com esta norma complementar à legislação tributária, o contribuinte é o responsável pelos registros dos dados contidos nos documentos emitidos ou recebidos, além de classificações e ajustes efetuados e de outras informações de interesse fiscal, inclusive a codificação das mercadorias comercializadas em obediência à classificação da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), que tem como referencial o Sistema Harmonizado de Descrição e Codificação de Mercadorias (SH), observando que a recepção do arquivo digital da EFD não implicará no reconhecimento da veracidade e legitimidade das informações prestadas, nem na homologação da apuração do imposto efetuada pelo contribuinte, de acordo com o § 3º da Cláusula Décima Primeira do Ajuste SINIEF 02/09.

Ao se reportar ao pedido de nulidade por fundamentação legal genérica e incorreta (infração 5), onde foi alegado pelo autuado de que da leitura da descrição e do enquadramento legal da referida infração, ressaltou que as omissões foram demonstradas pelo levantamento das notas fiscais não registradas nas EFDs, conforme demonstrativos anexados no presente PAF.

Pontuou, também, que o autuado alegou que a infração foi enquadrada no art. 217 do RICMS, ou seja, em dispositivo que não se aplica à sua condição, que não é Simples Nacional, sustentou que tal alegação não procede, posto que a teor do trecho deste artigo transcrito pelo autuado não era o



mesmo que vigorava à época dos períodos fiscalizados – 2020 e 2021. A redação atual do caput do artigo 217, reproduzida pela defesa, foi dada pelo Decreto nº 20.136, de 07/12/20, DOE de 08/12/2020, efeitos a partir de 08/12/2020, mantida a redação de seus incisos, enquanto que a redação originária, efeitos até 07/12/2020, era a seguinte: “Art. 217. O livro *Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, destina-se à escrituração (Conv. S/Nº, de 15/12/70)*”, portanto não havia qualquer citação a “*contribuintes optantes pelo Simples Nacional*”.

Ressaltou que o art. 247, com redação antiga, teve vigência até 07/12/2020, onde existia a obrigatoriedade de escrituração dos livros fiscais, e a EFD poderia suprir a sua não escrituração de forma impressa, a partir de 08/12/2020, com a nova redação, revogando o § 1º, ficando vigente a entrega da EFD, pois os livros fiscais deixaram de ser obrigatórios para as empresas “normais” e somente para as do SN (art. 217), mas tudo capitulado na mesma Tipificação do SLCT, tanto para as empresa do SN como para as empresas normais, pois a EFD passou a substituir os livros fiscais para as empresas normais, portanto, considerou que o enquadramento está correto.

Quanto a alegação de que os vícios presentes no auto de infração não permitem a aplicação do § 1º do art. 18 e do art. 19 do RPAF/BA, na medida em que a incorreção apontada não poderia ser corrigida durante a fase de instrução deste PAF, disse não proceder, pois o art. 18, § 1º do RPAF determina que somente é nulo se o Auto de Infração não deixe ser possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo o CONSEF corrigir as omissões e incorreções.

No que pertine ao pedido de nulidade por ausência de indicação do fundamento legal da multa aplicada, onde o autuado alegou que foi enquadrado no art. 42, inciso III da Lei 7.014/96 com multa de 100% do imposto não recolhido, porém sem indicação de qual alínea específica da hipótese legal, dentre as 10 condutas relacionadas, apontou que a alteração da citada lei revogando a alínea, e apesar de ter sido retirada a hipótese de presunção de omissão de saída por divergência das informações de empresas de cartão de crédito e débito e o lançado pelo contribuinte, porém no art. 42 a multa continuou a definir o percentual de 100% para divergência entre informações de operadoras de cartão de crédito e débito, em seu inciso III, alíneas 1 e 2, o que denota que a alteração é meramente interpretativa, tendo em vista que as operadoras de cartão de débito e crédito fazem parte das instituições financeiras constantes da alínea “b”, § 4º do art. 4º, da Lei 7.014/96, valendo assim a presunção de omissão de saídas pela divergência entre as informações de operadoras de cartão de crédito e crédito com os lançamento fiscais do contribuinte, caso contrário a referida multa de 100% teria sido revogada também.

Asseverou que está equivocado o argumento defensivo de que além de o auto de infração não ter indicado o fundamento legal para a imposição da multa, nenhuma das hipóteses legais colacionadas acima se relaciona com a infração lhe imputada, estando equivocado o autuado tendo em vista que as infrações se reportam ao levantamento quantitativo de estoque que é expressamente citado na alínea “g” do art. 42, III: “g) *outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.*”.

Ao adentrar ao mérito da autuação, onde o autuado requereu a improcedência da autuação – vícios do levantamento fiscal, se referiu especificamente as operações com notas fiscais de remessa e retorno de mercadorias para conserto ou reparo, onde o autuado alegou que parte das operações que apresentam diferenças de estoque decorrem de operações de remessas de mercadorias para conserto ou reparo (CFOP 1.915/2.915) e retorno de mercadorias remetidas para conserto ou reparo (CFOP 2.916), de modo que as operações não poderiam ser objeto de levantamento fiscal, considerou equivocado o argumento defensivo tendo em vista que o levantamento quantitativo de estoques tem que levar em conta todas as entradas e saídas de mercadorias, a fim de que os saldos dos estoques reflitam a quantidade exata de estoque inicial e final, para que se possa realizar o referido roteiro, tendo em vista que ao transferir mercadorias para comercialização e para conserto, e como as mercadorias são as mesmas marcas e modelos, ao se excluir as operações de remessa para conserto, se estaria formando uma falsa omissão de

saída ou de entrada do produto, aumentando assim o valor da autuação, tendo o efeito inverso ao desejado pelo autuado como exemplo.

Mais uma vez observou que a inclusão no levantamento quantitativo de estoque de remessas e retornos de mercadorias para conserto, foram considerados no levantamento quantitativo, tendo em vista que o autuado efetua essas operações utilizando a rubrica “transferências”, juntamente com as demais mercadorias, conforme declarado pelo próprio autuado, e, caso não fossem levadas em conta no demonstrativo o valor do presente PAF seria maior, tendo em vista que mistura as transferências normais com as remessas para conserto, a título de exemplo, a omissão de Saídas de R\$ 25.888,00, quando excluídas as remessa para conserto do demonstrativo se transforma em omissão de saídas de R\$ 37.919,30.

Sustentou não assistir razão ao autuado quando alega que há que se considerar que as operações de remessas e retornos de mercadorias para conserto ou reparo ocorrem pela transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, hipótese em que não ocorre o fato imponible do ICMS, conforme pacificado pelo C. Superior Tribunal de Justiça (Súmula nº 166) e pelo E. Supremo Tribunal Federal (Recurso Especial nº 1.125.133/SP - Tema Repetitivo 259: “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, com o mesmo teor repetido na ADC 49). Neste sentido disse que tendo em vista que no levantamento quantitativo de estoques o que é observado é a quantidade do produto, pois refletirá nos saldos inicial e final das mercadorias no momento do cálculo das omissões de entrada e de saídas, objeto do levantamento quantitativo de estoque:  $\text{Estoque Final} = \text{Estoque Inicial} + \text{Entradas (compras + Transferências de Entrada)} - \text{Saídas (Vendas ou Transferências de Saída)}$ .

Em relação ao argumento de ausência de especificação das notas fiscais que amparam o lançamento por omissão de entrada/saída, aduziu que o autuado citou 3 casos em que houve lançamento fiscal por omissão de entrada ou saída, não há especificação das Notas Fiscais consideradas no levantamento fiscal: produto de código nº 01567013, denominado “REL. TAG HEUER, WAH1315.BA0868, MAQUIN”, constante no demonstrativo de omissões de saída/entrada elaborada pelo Agente Fiscal (“Est\_136\_21\_Lista\_Geral\_omissao”), o mesmo ocorrendo com outros produtos código nº 0101728881, código nº 0110032023 e código nº 0220220093. A este respeito disse que analisando a origem de tal resultado constatou que o inventário inicial dos referidos produtos consta como zero, o que implica em não aparecer no demonstrativo citado, não tendo procedência a alegação defensiva.

No que diz respeito a alegada ausência de provas acerca da ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto – presunção não prevista em lei, salientou que os procedimentos previstos no CTN são exatamente os que foram adotados pela fiscalização, constituir o crédito pelo lançamento, pelo procedimento da verificação da ocorrência do fato gerador no confronto das NFC emitidas com código de pagamento de cartão de crédito ou débito, com o total de pagamento informado pelas Operadoras de Cartão de Crédito e Débito, sendo constatado as diferenças autuadas.

Pontuou que o levantamento foi feito levando em conta somente as notas que têm a informação de que foram pagas com cartão de crédito ou débito, enquanto que os demonstrativos contém a identificação de todas as notas que compuseram o montante da diferença entre o total informado pela operadora de cartão de crédito e de débito e o total de notas com vendas a cartão de débito ou crédito lançados nas EFDs declaradas mensalmente nos registros fiscais, e, caso houvesse alguma divergência, o autuado poderia ter apresentado nota a nota o que estivesse divergente, tendo em vista que tem todo o movimento dos seus cartões de débito e crédito, bem como de todas as vendas realizadas, porém toda a defesa foi apresentada através de impugnação genérica sem apontar quais documentos estavam fora do levantamento.

Disse que está sendo exigido o ICMS decorrente da omissão do registro de saídas tributáveis apurada por meio de divergências entre as vendas realizadas por meio de cartões de



crédito/débito, registradas em notas fiscais de consumidor eletrônicas, e em notas fiscais eletrônicas, e os valores das operações fornecidos pelas administradoras de cartões por meio do Relatório de Informações TEF – Anual, referentes às transações eletrônicas ocorridas nos exercícios de 2020 e 2021 e que nos termos do artigo 4º, § 4º, inciso VI da Lei 7014/96, salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar valores dessas operações, declarados pelo contribuinte, inferiores aos informados por instituições financeiras, conforme entendimento do STJ através da Súmula nº 283, cuja ementa já transcreveu, citando que as diferenças encontradas entre os valores das vendas registradas mediante cartão de crédito/débito, registradas em notas fiscais eletrônicas e em notas fiscais de consumidor eletrônicas emitidas pelo contribuinte, e os valores informados pelas instituições financeiras demonstram que o sujeito passivo realizou vendas sem a emissão do documento fiscal correspondente.

Concluiu pugnando pela Procedência integral do presente Auto de Infração.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Celso Ferreira da Cruz, OAB/SP nº 392.483, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

#### **VOTO VENCIDO – INFRAÇÃO 03 - 004.005.005**

O Auto de Infração sob análise foi expedido para reclamar crédito tributário no montante de R\$ 142.984,49, mais multas, em decorrência das seguintes imputações:

- **Infração 01 – 001.002.041:** *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior no(s) documento(s): fiscal(is). Apurado conforme Demonstrativo e CD em Anexo”.* Valor lançado R\$ 574,66. Enquadramento legal: Arts. 29 e 31 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 309, § 7º do RICMS/BA/2012. Multa 60% com previsão no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 02 – 004.005.002:** *“Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Falta de escrituração de Notas de Saídas apurado conforme Demonstrativos do SIAF impressos página inicial e final e dado ciência ao Contribuinte pelo DT-e, juntamente com os demonstrativos do auto de infração, com CD em Anexo. Exercício 2021.”.* Valor lançado R\$ 25.888,97. Enquadramento legal: Arts. 2º, inciso I e 23-B, da Lei nº 7.014/96 c/c art. 83, I, do RICMS/BA/2012, Art. 13, I, da Portaria nº 445/98. Multa 100% com previsão no art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 03 – 004.005.005:** *“Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a de operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício – 2020. Falta de escrituração de Notas de Saídas apurado pelo DT-e, juntamente com os demonstrativos do auto de infração, com CD em Anexo, Exercício 2021.* Valor lançado R\$ 29.859,64. Enquadramento legal: Art. 4º, § 4º, inciso IV e art. 23-A da Lei nº 7.014/96 c/c art. 13, II da Portaria nº 445/98. Multa aplicada no percentual de 100%, com previsão no Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

- **Infração 04 – 005.008.001:** *“Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito. Referente a omissão de saídas de mercadorias tributadas, apurada por meio de vendas efetuadas com pagamento em Cartão de Crédito ou Débito, fornecido por Instituições Financeiras, conforme Notas Fiscais Eletrônicas ao Consumidor e Relatório TEF (CD anexado e em arquivo eletrônico).* Valor lançado

R\$ 80.340,55. Enquadramento legal: Art. 4º, § 4º, inciso VI, da Lei nº 7.014/96. Multa aplicada no percentual de 100%, com previsão no Art. 42, inciso III da Lei nº 7.014/96.

**- Infração 05 – 016.001.006:** *“Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal. Falta de escrituração de Notas Fiscais, apurado conforme Demonstrativos do SIAF impressos página inicial e final e dado ciência ao contribuinte pelo DT-e, juntamente com os demonstrativos do auto de infração, com CD em anexo”*. Penalidade aplicada no valor de R\$ 6.321,17 com previsão no Art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96. Enquadramento Legal Arts. 217 e 247 do RICMS/BA/2012.

O autuado, através de seus Representantes legais, apresentou em preliminar argumentos objetivando a nulidade do lançamento, os quais passo a analisar.

A título de primeiro argumento, foi suscitada a nulidade da infração 04, relacionada a omissões de saídas de mercadorias tributáveis constatadas através do confronto das operações de vendas efetuadas através de cartões de crédito e/ou de débito, com as informações prestadas pelas instituições financeiras operadoras desses cartões.

Foi alegado na peça defensiva que a partir das alterações promovidas na Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 13.816/17, não é mais autorizada a presunção da ocorrência de operações ou prestações tributáveis sem pagamento do imposto a partir da verificação dos valores das operações ou prestações declaradas pelo contribuinte inferiores aos informados por operadoras de cartões, conforme disposto no § 4º, inciso VI, art. 4º da Lei nº 7.014/96, apontando, em destaque, a modificação da alínea “b” do referido inciso *“administradora de cartões de crédito ou débito”* para *“instituições financeiras”*.

Não assiste razão ao autuado em seu argumento. Isto porque a Lei nº 7.014/96, em seu Art. 4º, § 4º, inciso VI, sempre considerou como ocorrência do fato gerador do ICMS a situação posta no lançamento fiscal, consoante se verifica em seu texto legal abaixo transcrito:

*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:*

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

*a) instituições financeiras;*

*b) revogada;*

*Nota: A alínea “b” do inciso VI do § 4º do art. 4º foi revogada pela Lei nº 13.816, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, efeitos a partir de 22/12/17.*

*Redação original, efeitos até 21/12/17:*

*b) administradoras de cartões de crédito.*

À luz do texto legal acima transcrito, repito, sempre existiu previsão legal para a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento através de cartão de crédito e/ou de débito em valor inferior ao informado por administradora de cartões de crédito/débito, sendo que a alteração promovida pela Lei nº 13.816/17 em nada repercutiu em termos de exclusão da referida presunção legal, pois apenas alterou a expressão *“administradoras de cartões de crédito”* para *“instituições financeiras”*, o que é mais abrangente.

Registro que tal afirmativa está em conformidade com o entendimento do E. Superior de Justiça – STJ, mediante Súmula 283, que assim se apresenta: *“As empresas administradoras de cartão de crédito são instituições financeiras e, por isso, os juros remuneratórios por elas cobrados não sofrem as limitações da Lei de Usura”*, sendo que, neste contexto, as instituições financeiras são o *“gênero”* do qual as administradoras de cartões são a *“espécie”*.

E isto se confirma pela previsão da penalidade estabelecida no Art. 42, inciso III, letra “f”, alíneas 1 e 2, em pleno vigor, que mantém a penalidade em relação a infração imputada ao autuado:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

*(...)*

*f) valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

*1 - instituições financeiras;*

*2 - administradoras de cartões de crédito ou débito;*

A outra justificativa apresentada pelo autuado no sentido de que as informações prestadas por operadoras de cartões de crédito e/ou débito, muitas vezes englobam mais de um estabelecimento da pessoa jurídica também não se sustenta na medida em que cada equipamento fica localizado em um estabelecimento específico onde se realiza a operação, não tendo qualquer razoabilidade aquisições em locais distintos com um único pagamento em outro local, abarcando operações distintas, até porque o equipamento se reporta e está vinculado ao documento fiscal emitido no local da operação. Ademais, não houve qualquer comprovação pelo autuado no sentido de atestar seu argumento.

O demonstrativo elaborado pelo autuante, indica operação por operação, e as respectivas datas e valores respectivos informados pelas administradoras de cartões, assim como as datas e valores das operações, além de que as vendas efetuadas por meio de cartão de crédito são acobertadas não somente pela emissão de NFC-e, mas, também, por cupons fiscais emitidos por ECF e Notas Fiscais de Venda Consumidor – Modelo 2, todos vinculados ao local da operação.

Citou, ainda o autuado, que tal presunção também não se sustenta quando se considera que as receitas oriundas de vendas efetuadas por meio de cartões podem advir de mercadorias não tributadas ou tributadas por substituição tributária.

Trata-se de outro argumento que mais uma vez não se sustenta na medida em que o levantamento fiscal obedeceu aos procedimentos previstos na Instrução Normativa nº 56, de 21/09/2007, no que tange à aplicação da proporcionalidade entre mercadorias tributadas e não tributadas, realizada com base nos lançamentos mensais de notas fiscais eletrônicas de entradas constantes nos Registros Fiscais dos Documentos de Entradas de Mercadorias, disponibilizados na Escrituração Fiscal Digital (EFD) do estabelecimento referente aos exercícios fiscalizados, enquanto que para a apuração dos valores relativos às receitas efetivamente tributadas foram excluídas da base de cálculo do imposto as operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à Antecipação ou Substituição Tributária, conforme se constata através do demonstrativo da proporcionalidade anexo ao PAF.

Como segundo argumento de nulidade foi aventada a hipótese de incerteza e iliquidez do crédito tributário exigido, pois eivado de vício material insanável relativamente ao cálculo do tributo devido, citando que por se tratar de levantamento quantitativo de estoque, para análise das operações realizadas, é de se esperar que fosse levado em consideração a totalidade das entradas, das saídas e das mercadorias em estoque, para a partir daí, identificar eventuais diferenças, estando incorreto o procedimento do autuante já que as diferenças são meramente aparentes e decorrem da falta de análise pormenorizada dos documentos fiscais.

Nesse sentido sustentou que identificou operações que dizem respeito à remessa e retorno de mercadorias para conserto que não poderiam ter sido incluídas no levantamento fiscal, além de supostas operações de entradas/saídas sem que tenha sido comprovada a efetiva entrada/saída dos produtos, o que enseja o afastamento da presunção de que teriam ocorrido omissões de entradas e saídas.



Tal argumento foi contestado pelo autuante sob a justificativa de que todas as informações prestadas pelo autuado em sua EFD foram levadas em conta e, especificamente quanto a inclusão no levantamento quantitativo de estoque de remessas e retornos de mercadorias para conserto, informou que elas foram consideradas no levantamento quantitativo, tendo em vista que o mesmo faz as remessas para São Paulo das referidas mercadorias para conserto a título de transferência, juntamente com as demais mercadorias, conforme declarado pelo próprio autuado, e caso não fossem levadas em conta no demonstrativo o valor do lançamento seria maior, tendo em vista que não foi separado pelo autuado as transferências normais com as remessas para conserto, situação esta que concordo plenamente com o posicionamento do autuante, e supere, desta maneira, o argumento defensivo.

Ainda neste tópico onde o autuado alegou que não foi considerado no levantamento fiscal a totalidade das entradas, das saídas e das mercadorias em estoque, para a partir daí, identificar eventuais diferenças, estando incorreto o procedimento do autuante já que as diferenças são meramente aparentes e decorrem da falta de análise pormenorizada dos documentos fiscais, foi aduzido pelo autuante que o autuado citou apenas três casos em que houve lançamento fiscal por omissão de entrada ou saída, onde não há especificação das Notas Fiscais consideradas no levantamento fiscal: produto de código nº 01567013, denominado “REL. TAG HEUER, WAH1315.BA0868, MAQUIN”, constante no demonstrativo de omissões de saída/entrada elaborada pelo Agente Fiscal (“Est\_136\_21\_Lista\_Geral\_omissao”), o mesmo ocorrendo com outros produtos código nº 0101728881, código nº 0110032023 e código nº 0220220093. A este respeito disse que analisando a origem de tal resultado constatou que o inventário inicial dos referidos produtos consta como zero, o que implica em não aparecer no demonstrativo citado, não tendo procedência a alegação defensiva, com o que concordo, tendo em vista que o autuado, para justificar seu argumento, indicou produtos que tiveram estoque inicial declarados como zero, apesar de ter sido intimado para regularizar as informações da EFD, porém assim não procedeu.

Vejo que, mais uma vez não se sustentam os argumentos defensivos. O levantamento fiscal levou em consideração os valores declarados pelo autuado em sua EFD, englobando livros e documentos fiscais, enquanto que o autuado, mesmo intimado para proceder retificação em sua EFD não atendeu ao pedido da fiscalização, portanto, além de não apresentar elementos e justificativas plausíveis que possam consubstanciar seus argumentos. Deixo, pois, de acolher o pedido de nulidade formulado neste tópico.

Prosseguindo, o autuado voltou a apresentar novo pedido de nulidade do auto de infração, desta vez sob a justificativa de fundamentação legal genérica e incorreta da infração 05, citando que não há elementos suficientes para se determinar com segurança a infração cometida e se, de fato, houve a infração imputada, pontuando, ainda, que a infração foi enquadrada no art. 217 do RICMS/BA, cujo dispositivo regulamentar não se aplica ao caso concreto, já que se relaciona a livro Registro destinado à escrituração por contribuinte inscrito no Simples Nacional, o que não é o seu caso.

A este respeito o autuante justificou que apurou e indicou as notas fiscais de entradas que deixaram de ser escrituradas, conforme demonstrativo juntado aos autos. Pontuou, também, que o autuado alegou que a infração foi enquadrada no art. 217 do RICMS, ou seja, em dispositivo que não se aplica à sua condição, que não é Simples Nacional, porém tal alegação não procede, posto que a teor do trecho deste artigo transcrito pelo autuado não era o mesmo que vigorava à época dos períodos fiscalizados – 2020 e 2021 cuja redação atual do caput do artigo 217, reproduzida pela defesa, foi dada pelo Decreto nº 20.136, de 07/12/20, DOE de 08/12/2020, efeitos a partir de 08/12/2020, mantida a redação de seus incisos, enquanto que a redação originária, efeitos até 07/12/2020, era a seguinte: “Art. 217. O livro Registro de Entradas, modelos 1 e 1-A, destina-se à escrituração (Conv. S/Nº, de 15/12/70)”, portanto não havia qualquer citação a “contribuintes optantes pelo Simples Nacional”.

Não acolho o argumento de nulidade suscitado pela defesa pois, consoante esclarecido pelo autuante, na forma acima reproduzida, tal argumento defensivo está lastrado em dispositivo

regulamentar com redação não vigente à época da ocorrência dos fatos apurados.

A título de último pedido de nulidade formulado pela defesa, foi suscitado ausência de indicação do fundamento legal na multa de 100% aplicada em relação às infrações 02, 03 e 04, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, não havendo indicação específica da hipótese legal, visto que, tal dispositivo traz em suas alíneas ao menos dez condutas distintas passíveis de penalidade, sendo que, nenhuma delas se relaciona com a infração imputada, impedindo o pleno exercício do direito de defesa, requerendo, com isso, o cancelamento do auto de infração.

Tal argumento foi contestado pelo autuante sob a justificativa de que está equivocado o argumento defensivo de que além de o auto de infração não ter indicado o fundamento legal para a imposição da multa, nenhuma das hipóteses legais colacionadas acima se relaciona com a infração lhe imputada, estando equivocado o autuado tendo em vista que as infrações se reportam ao levantamento quantitativo de estoque que é expressamente citado na alínea “g” do art. 42, III: *“g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque”*.

Não acolho o argumento defensivo de ausência de fundamento legal para imposição de multa relacionadas às infrações 02, 03 e 04, tendo em vista que, apesar do autuante ter consignado, apenas, a inciso III do Art. 42 da Lei nº 7.014/96 para fundamentar a penalidade aplicada, o seu conteúdo se adequa perfeitamente aos fatos consignados na autuação, não se podendo perder de vista que as infrações estão postas de forma clara e devidamente demonstradas, não ocasionando, assim, qualquer prejuízo ao defendente para efeito de apresentação da defesa. Não acolho, portanto, o pedido de nulidade formulado.

Ante ao exposto, deixo de acolher todos os pedidos de nulidade formulados através da peça defensiva sob análise, e passo ao exame das questões meritórias.

Assim é que, em relação a infração 01 não houve questionamento pelo autuado, a qual fica mantida no valor de R\$ 574,56.

Apesar do autuado requerer a improcedência do Auto de Infração por *“vícios do levantamento fiscal”*, o que não seria uma questão de mérito, foi apresentado pedido de cancelamento do Auto de Infração em razão de que parte das operações que apresentam diferenças de estoque decorrem de operações de remessas e retornos de mercadorias para conserto, situação esta já analisada em preliminar, cujos argumentos atendem esta demanda, visto que, conforme já dito, o levantamento tem que ser mantido na forma efetuada pelo autuante pois essas operações ocorreram em conjunto com as operações de transferências interestaduais praticadas, enquanto que as transferências não podem ser excluídas do levantamento fiscal tendo em vista que na apuração das diferenças quantitativas no estoque não são considerados valores monetários, sendo relevantes somente as quantidades de mercadorias.

De fato, está correto o autuante em seu posicionamento. Isto porque, como se tratam de remessas e de retornos de mercadorias a título de transferências, não há como se dissociar do levantamento quantitativo pois envolve movimentação física de mercadorias, portanto, devem ser consideradas no levantamento de estoque. Ademais, aqui não está se tratando de exigência de imposto a título de transferências de mercadorias, conforme pontuado, de maneira equivocada pelo autuado, mas, de movimentação de mercadorias com reflexo no estoque, nada a ver com transferência de mercadoria alçada pela Súmula 166 do STJ e pelo Recurso Especial 1.125.133/SP, do STF.

No tocante ao argumento de ausência de especificação das notas fiscais que amparam o lançamento por omissão de entrada/saída de mercadoria, trata-se de outra situação já analisada em preliminar, tendo em vista que tal argumento foi apresentado pelo autuado nessa etapa processual, portanto, considero aqui os mesmos argumentos já mencionados anteriormente.

Da mesma forma, o argumento relacionado a ausência de provas acerca da ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto – presunção não prevista em lei, se trata também de uma questão já apresentada em preliminar, oportunidade em que fora adequadamente

analisada.

Em conclusão deixo de acolher os argumentos suscitados no tocante a improcedência do Auto de Infração e voto pela sua total Procedência.

#### **VOTO VENCEDOR EM RELAÇÃO À INFRAÇÃO 03 - 004.005.005**

Concordo inteiramente com o voto proferido pelo Ilustre Relator, exceto em relação a infração 03, no valor de R\$ 29.859,64, que assim se apresenta:

*“Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a de operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício – 2020.”*

O imposto exigido está embasado no art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, assim como a infração 04, que também diz respeito a uma presunção de omissão de saídas de mercadorias tributadas, apurada por meio de levantamento de vendas com pagamento em cartão de crédito ou débito, em valor inferior ao informado por instituição financeira e/ou administradora de cartões, nos exercícios de 2020 e 2021, nos valores de R\$ 34.86570 e R\$ 45.474,84, respectivamente, conforme se observa nos demonstrativos de fls. 64 e 70, totalizando o montante de R\$ 80.340,55.

Nesta situação entendo haver duplicidade de exigência, pois, como dito anteriormente ambas as infrações tratam da mesma presunção legal prevista no art. 4º, § 4º, da Lei 7.014/96, devendo prevalecer a ocorrência de maior valor monetário, no caso, a infração 04. Consequentemente a infração 03 é totalmente insubsistente.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDENTE EM PARTE do Auto de Infração no valor de R\$ 113.125,25 em razão da exclusão da infração 03.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281228.0015/22-0**, lavrado contra **TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 106.804,08**, acrescido das multas de 100% sobre R\$ 106.229,52 e de 60% sobre R\$ 574,56, previstas no Art. 42, incisos III e VII “a” da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 6.321,17**, prevista no inciso IX do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de fevereiro de 2024.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE / RELATOR / VOTO VENCIDO – INFRAÇÃO 03

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA / VOTO VENCEDOR / INFRAÇÃO 03

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR