

PROCESSO - A. I. Nº 281228.0015/22-0
RECORRENTE - TELLERINA COMÉRCIO DE PRESENTES E ARTIGOS PARA DECORAÇÃO S.A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0041-04/24-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP SERVIÇOS
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 24/04/2025

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0090-12/25-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 nº 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 nº 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 nº 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário em face da Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) deste CONSEF, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, desonerando o Sujeito Passivo (Inscrição Estadual nº 074.078.774) no valor de R\$ 68.715,98 (fl. 615), ao tempo da prolação da decisão.

Não houve, portanto, desoneração em monta que determinasse o processamento de Recurso de Ofício (art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99).

O Auto de Infração foi lavrado em 29/12/2022 e notificado ao Sujeito Passivo em 09/01/2023 (fl. 86), para exigir ICMS e multa, constituindo crédito tributário no montante histórico de R\$ 142.984,89, com os acréscimos legais, em decorrência da acusação de cometimento de cinco infrações ao longo dos exercícios de 2020 e 2021, das quais seguem em lide as infrações 1, 2, 4, 5 (não houve impugnação da infração 1, mas a Recorrente aduz nulidade), enunciadas da seguinte maneira no Auto de Infração:

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” [...]*

Enquadramento legal: Arts. 29 e 31 da Lei nº 7.014/96 c/c art. 309, § 7º do RICMS/BA/2012. **Multa Aplicada:** Art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.. **Total da Infração:** R\$ 574,66.

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. [...]

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 Aplicada:** Art. 42, inciso VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.. **Total da Infração:** R\$ 25.888,97.

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). [...] **Enquadramento legal:** Art. 4º, § 4º, inciso VI, da Lei nº 7.014/96. **Multa Aplicada:** Artigo 42, inciso III da Lei nº 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 80.340,55.

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 [...] **Enquadramento legal:** Artigos 217 e 247 do RICMS/BA/2012 **Multa Aplicada:** Artigo 42, inciso IX da Lei nº 7.014/96. **Total da Infração:** R\$ 6.321,17.

O contraditório se desenvolveu regularmente em primeiro grau com **Defesa** às fls. 92 a 123, mais documentos de fls. 124 a 570; e **Informação Fiscal** às fls. 572 a 591. Declarada encerrada a instrução (fl. 593), em sessão de 27/02/2024 (fls. 599 a 612) a 4ª JJF julgou o Auto de Infração Parcialmente Procedente, consoante voto acolhido à unanimidade e redigido nos seguintes termos:

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 SLAF 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 supero, 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 forme 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.

Não foi interposto recurso de ofício, certamente por escapar ao valor de alçada (art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99).

Regularmente intimado o Sujeito Passivo ofereceu Recurso Voluntário (fls. 622 a 671, documentos de fls. 672 a 731; reiterado às fls. 738 a 876), em cujas razões teceu argumentos em parte reiterativos da tese de defesa, a seguir sumarizados:

- A) NULIDADES DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU: deixou de apreciar argumentos da Defesa: a1) que comprovou que a Fiscalização considerou em seu levantamento operações não sujeitas ao pagamento do ICMS (por exemplo, remessa e retorno para conserto ou reparos), sem tratar das provas relativas a tais operações, consoante acostadas.
- B) NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU, POR ENCAMPAR AS NULIDADES DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU, ACERCA DE: **b1)** iliquidez, incerteza e inexigibilidade do crédito tributário; **b2)** erro na metodologia utilizada (foram apontados como valores totais de vendas montantes que não correspondem a NFC-e); **b3)** ausência de fundamentação legal para a multa aplicada, pois não houve “*indicação específica da hipótese legal, dentre as contidas no inciso III do art. 42 da Lei nº 7.014/96 [...] que traz em suas alíneas ao menos dez condutas distintas passíveis de penalidade.*”
- C) REFORMA DO ACÓRDÃO PARA RECONHECER A INSUBSISTÊNCIA DA INFRAÇÃO 2, UMA VEZ QUE AMPARADO EM PRESUNÇÕES AFASTADAS PELO CONJUNTO PROBATÓRIO E ARGUMENTOS: **c1)** não considerou operações de remessa e retorno para conserto ou reparos, tecendo extensa consideração sobre tais operações, exemplificando com casos concretos extraídos dos demonstrativos do Auto de Infração; **c2)** não especificou as notas que ampara o lançamento por omissão de entradas e saídas, também exemplificando com casos concretos extraídos dos demonstrativos do Auto de Infração; **c3)** não foram consideradas embalagens não comercializadas, e por ser essencial à sua atividade (comércio varejista de joias e relógios) não poderiam ter sido desconsiderados como insumos, não podendo ser mantida a exigência fiscal sobre tais produtos;

D) REFORMA DO ACÓRDÃO PARA RECONHECER A INSUBSISTÊNCIA DA INFRAÇÃO 4, UMA VEZ QUE AMPARADO EM PRESUNÇÕES AFASTADAS PELO CONJUNTO PROBATÓRIO E ARGUMENTOS: d1) que a auditoria a partir das informações de instituições financeiras, resultando na infração 4, não levou em consideração as peculiaridades da operação, apresentando exemplos; **d2)** que não foi levada em consideração a “semana do ouro”, cuja operação e escrituração é descrita na peça recursal; **d3)** que não foram levados em consideração pagamentos efetuados parcialmente em dinheiro, cuja operação e escrituração também é descrita na peça recursal; **d4)** que não foram levadas em consideração as NFC-e emitidas quando da efetiva saída de mercadorias encomendadas, exemplificando com a sua escrituração; **d5)** que não foram levados em consideração pagamentos a título de prestação de serviço de reparo ou concerto, e exemplifica com operações e respectivas escriturações.

Conclui reiterando os requerimentos recursais, protestando pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, com base no princípio da verdade material, inclusive a realização de sustentação oral.

Recebidos os autos, estes foram a mim distribuídos e, por considerá-los instruídos, solicitei ao Sr. Secretário que providenciasse sua inclusão em pauta, motivo pelo qual os trago a esta assentada. Na oportunidade, é de se registrar a presença da representante da Recorrente, Dra. Luana Pinto Schunck, OAB/SP nº 418.327, que fez o uso regimental da palavra.

O conselheiro João Vicente Costa Neto declarou impedimento no julgamento devido ter participado da decisão de Primeira Instância.

É o relatório.

VOTO

Conheço do recurso, pois nele enxergo o pressuposto do cabimento (art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99 - aprovado por meio do Decreto nº 7.629, de 04/07/1999), e da tempestividade (art. 171 do RPAF/99).

Sem questões preliminares a examinar, em relação ao recurso, passa-se ao exame das matérias de nulidade, conforme arguidas e enumeradas no relatório.

Cotejo a Defesa e o Acórdão recorrido, e não enxergo a suposta nulidade (**a1**) por omissão na apreciação de argumentos defensivos. Vejo que o tema das transferências foi transposto no relatório, e decidido no voto condutor, que sobre a matéria assim se manifestou, expressamente:

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.

Rejeito essa tese de nulidade.

Do mesmo modo, não vejo nulidade no acórdão recorrido em relação à “iliquidez, incerteza e inexigibilidade” do crédito tributário (**b1**), uma vez que no auto de infração e em seus demonstrativos encontram-se elementos suficientes para a determinação da matéria tributável, quantificação do tributo e tudo o mais a viabilizar a defesa, densa e aguerrida, que foi apresentada pela Recorrente.

Rejeito essa tese de nulidade.

Ainda sobre nulidades decorrentes do Auto de Infração, não vejo demonstração inequívoca de erros da metodologia utilizada que pudessem ser havidos como contrários à legislação de regência da fiscalização (**b2**). Em um levantamento fiscal, como técnica de aferição indireta da ocorrência do fato gerador, o que se busca é justamente evidências indiretas da ocorrência de um

fato tributável que deixou de ser submetido à tributação. As informações prestadas por instituições financeiras, por exemplo, são meio indireto de tal aferição, e que servem (nos limites da legislação) de meio indireto para questionamentos acerca dos valores das notas fiscais emitidas pelo contribuinte. A partir do contraditório, estabelece-se a verdade. Nada há, *per se*, de nulidade *prima facie* neste levantamento.

Rejeito essa tese de nulidade.

Quando o Recorrente reclama (**b3**) que o inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96 contempla variadas hipóteses de comportamentos que configuram tipos infracionais diversificados, há de se reconhecer que lhe assiste razão. A transcrição do dispositivo serve à demonstração:

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: a) saldo credor de caixa; b) suprimimento a caixa de origem não comprovada; c) manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes; d) entradas de mercadorias ou bens não registrados; e) pagamentos não registrados; f) valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por: 1 - instituições financeiras; 2 - administradoras de cartões de crédito ou débito; 3 - "shopping centers", centro comercial ou empreendimento semelhante; g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.

Há casos consolidados na jurisprudência deste Conselho em que Autos de Infração foram anulados por indicar, por exemplo, a imputação por "saldo credor de caixa" e "suprimimento a caixa de origem não comprovada", quando os elementos evidenciam uma infração no lugar da outra - *vide* Acórdão CS nº 0757/01, de 23/05/2001.

Contudo, a legislação do PAF é, em parte, flexível em relação à indicação precisa da disposição legislativa imputativa, desde que, a despeito do erro da indicação de dispositivo do regulamento ou da lei, fique evidente o enquadramento legal pela descrição dos fatos (art. 19 do RPAF/99). É o que verifico nestes autos, seja à luz dos demonstrativos que o acompanham, seja na própria imputação, a indicar de forma cristalina:

"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."

Não rejeito a cogitação de hipóteses em que a indicação equivocada do dispositivo da legislação, ainda que diante de outros elementos, possa ensejar nulidade - entra em questão a preservação ao contraditório e à ampla defesa, e o dever descrição clara quanto à materialidade da infração (arts. 18 e 39 do RPAF/99; art. 142 do CTN). Contudo, em meu sentir, não é o que ocorreu na hipótese, e o Sujeito Passivo dispunha de elementos suficientes para conhecer da imputação que lhe fora formulada, e se defender contra a mesma.

Rejeito, portanto, também essa arguição de nulidade. E rejeitadas todas as arguições de nulidade, sigo ao exame do mérito do lançamento, primeiro em relação à Infração 02.

Segundo afirma a Recorrente, não foram consideradas na auditoria as operações de remessa e retorno para conserto ou reparos (**c1**), o que não se justifica tendo em conta que o levantamento, segundo o Autuante, acompanhado pelo órgão *a quo*, verificaram, ali, o cumprimento das normas regulamentares acerca da escrituração das entradas. A despeito do extenso esclarecimento da Recorrente, não vislumbro demonstração na peça recursal sobre eventuais equívocos incorridos. Portanto, rejeito a tese recursal.

Na mesma linha, a exemplificação contida na peça recursal não evidencia equívocos de lançamento por suposta desconsideração de notas fiscais de entrada (**c2**), o que a rigor, se fora procedente, seria caso de nulidade de lançamento. Compulso os demonstrativos e vejo com clareza as notas fiscais elencadas, por exemplo, nos demonstrativos de fls. 59 a 63. Tese recursal, portanto, a ser rejeitada.

Por sua vez, a tese de que o levantamento, na infração 2, deixou de considerar embalagens não comercializadas, essenciais à sua atividade, portanto, insumos (c3), é algo que não se compreende em um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias. Ora, se a Recorrente escritura a entrada de embalagens, a princípio todas sairão com a venda, ou ficarão em estoque, ou serão perdidas/extraviadas. A Recorrente é comerciante, como bem esclarece logo no introito de suas razões recursais. Todos esses fatos econômicos (operações de entrada, operações de saídas, perdas e/ou extravios) devem estar refletidos na escrita contábil da Recorrente. Tese recursal, portanto, rejeitada.

Passa-se ao exame da pretensão recursal em relação à infração 4.

A despeito dos elucidativos esclarecimentos sobre as peculiaridades da operação da Recorrente (d1), não vejo como a “semana do ouro” (d2), pagamentos em dinheiro (d3), momento da saída de mercadorias encomendadas (d4), ou pagamentos a título de prestação de serviços de reparo ou conserto (d5), insisto, não vejo como nada disso possa impactar o levantamento, sem que tenha havido um cotejo analítico entre a escrita fiscal e os levantamentos, cotejo esse que deve refletir a regularidade de tais operações e evidenciar, de modo analítico e concludente, o seu impacto sobre as informações prestadas pelas informações financeiras.

Neste caso, o ônus probatório recai sobre a Recorrente (inteligência dos arts. 140 a 143 do RPAF), única envolvida capaz de produzir tais evidências, e sobre quem recai a presunção de verossimilhança dos trabalhos do Autuante (erigidos em ato administrativo dotado de presunção de legitimidade), e das informações prestadas pelas instituições financeiras, igualmente dotadas de verossimilhança.

Rejeito, portanto, também esse capítulo do articulado da Recorrente.

Ante o exposto, concluo pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

É o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **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 recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total 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 dos 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, 19 de março de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO - REPR DA PGE/PROFIS