

A. I. N° - 206882.0001/15-5
AUTUADA - TUPY CALDAS COMÉRCIO DE ALIMENTOS E LANCHONETE EIRELI
AUTUANTE - LÍCIA MARIA ROCHA SOARES
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 09.06.2025

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF N° 0088-05/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA USO E CONSUMO. Com base na expressiva quantidade de sacos adquirida nas notas fiscais objeto da autuação, não soa razoável considera-los como materiais de uso e consumo. Mantida apenas uma operação que não se enquadra nesta circunstância. Irregularidade procedente em parte; **b)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS SOB O SIGNO DA TRIBUTAÇÃO ANTECIPADA. A ausência na indicação da NCM da mercadoria inviabiliza a aferição do regime jurídico sobre o qual são regidas as operações de aquisição. Decisão de primeiro grau e parecer da ASTEC coincidem com este posicionamento. Irregularidade nula. 2. PAGAMENTO A MENOR. ADOÇÃO DE ALIQUOTA EXPRESSANDO CARGA TRIBUTÁRIA MENOR DO QUE A DEVIDA. A análise do *expert* da ASTEC aponta para tipos de produtos que estão mesmo na substituição tributária, adotada antes da saída da mercadoria, reduzindo a quantia a ser exigida. Irregularidade procedente em parte; 3. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÃO DE SAÍDAS. **a)** MANUTENÇÃO NO PASSIVO DE OBRIGAÇÕES JÁ PAGAS OU INEXISTENTES. Revisão fiscal confere duplicatas já liquidadas e diminui o monte da exigência, considerando a proporcionalidade entre saídas tributadas e não tributadas. Irregularidade procedente em parte; **b)** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. DEDUÇÃO DO VALOR DA EXIGÊNCIA COBRADA NO ITEM ANTERIOR. Com o comprometimento parcial dos valores devidos na infração 04 e com inconsistências procedimentais detectadas pelo revisor fiscal, não se tem segurança para determinar com exatidão a exigência, até porque o procedimento parte de suposta omissão de vendas, não oferecida à tributação. Irregularidade nula. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cumpra inicialmente frisar que o presente relatório obedece às premissas estabelecidas no inciso II do art. 164 do RPAF-BA, notadamente quanto à adoção dos critérios da relevância dos fatos e da simulação dos pronunciamentos dos participantes processuais.

Eis as infrações formalizadas, no total histórico de R\$ 128.218,38.

01 - Uso indevido de créditos de materiais de uso e consumo. Cifra de R\$ 577,88.

02 - Aplicação de alíquota incorreta. Cifra de R\$ 4.277,30.

03 - Uso indevido de créditos em face de mercadorias sob antecipação tributária. Cifra de R\$ 2.463,08.

04 - Omissão de saídas tributáveis em face de manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes. Cifra de R\$ 41.183,39.

05 - Omissão de saídas tributáveis apurada através de levantamento quantitativo de estoques, deduzido o valor da irregularidade anterior. R\$ 79.716,73.

Em sua defesa, o contribuinte:

Preliminarmente, pela nulidade: i) alega que a descrição dos fatos e sua capitulação legal não traduzem os fatos reais e com o direito aplicável; ii) alega inexistir fundamentação para a cobrança, em detrimento da ampla defesa e do contraditório.

Sobre a infração 01, alega ser indevida a cobrança porque se refere a aquisição de embalagens, com direito a crédito, conforme entendimento em parecer da DITRI. Para a NF 223485, o crédito estornável seria de R\$ 1,19, em vez de R\$ 2,38.

Sobre a infração 02, discorre sobre o Conv. ICMS 57/95 e a Port. 445/98. Apontou que foram relacionados produtos sujeitos à tributação antecipada (fl. 1831). Acusa que não foram apresentados demonstrativos em formato eletrônico. Pede nulidade.

Sobre a infração 03, aponta produtos que não são da tributação antecipada (fl. 1832). Acusa que não foram apresentados demonstrativos em formato eletrônico. Pede nulidade.

Sobre a infração 04, alega que o fisco deveria demonstrar a manutenção no passivo de valores já pagos ou inexistentes. O que se fez foi pegar o saldo do exercício de 2012 e subtrair os boletos emitidos em 2012 e pagos em 2013, mas só aqueles boletos encontrados, apurando-se a diferença e aplicando-se a proporcionalidade.

Sobre a infração 05, argumenta que os arquivos eletrônicos estavam inconsistentes, distorcendo os resultados apurados nos estoques, além de serem considerados itens com fase de tributação encerrada.

Em seu informativo, a auditoria:

Acerca da infração 01, pontua que a simples compra de produtos da “Termoplast” não dá suporte à tese defensiva. De todo o modo, assinala que no mínimo a impugnante deve R\$ 290,24, menos R\$ 1,19.

Acerca da infração 02, pondera que os arquivos eletrônicos estão corretos e que a empresa deveria apontar onde estava a inconsistência, o que não fez.

Acerca da infração 03, sustenta que os arquivos eletrônicos estão corretos e que a empresa deveria apontar onde estava a inconsistência, o que não fez. Ademais, enviou os demonstrativos conforme manda a lei.

Acerca da infração 04, afirma que a impugnante não apresentou as duplicatas para elidir a irregularidade, tampouco a data de sua quitação. Há tentativa empresarial de inverter-se o ônus da prova.

Acerca da infração 05, assegura que os arquivos eletrônicos estão corretos e que a empresa deveria apontar onde estava a inconsistência, o que não fez.

A 5ª JJF julgou procedentes as infrações 02, 04 e 05, procedente parcial a infração 01 e nula a infração 03 (fls. 1865/1875).

Houve recurso voluntário (fls. 1886/1911).

A 1ª CJF anulou a decisão de primeiro grau porque a 5ª JJF não aceitou o pedido de adiamento da sessão de julgamento, haja vista impedimento do advogado da empresa, oportunidade em que iria fazer a sustentação oral.

Voltando o PAF para o primeiro grau, empresa apresentou memoriais. Neles, disse que:

Os arquivos Sintegra apresentados pela autuada foram utilizados pela auditora fiscal como base de dados para as infrações 01, 02, 03 e 05. A auditora fiscal não se valeu dos livros fiscais.

A alegação da auditora fiscal, prestada em sede de informação fiscal, de que "não foram encontradas inconsistências nos arquivos apresentados, que se prestaram à realização dos levantamentos cabíveis", não procede.

A autuada apresentou demonstrativos no corpo da própria peça de defesa que demonstram inconsistências nos arquivos.

Foi apresentado também, a título de exemplo (mês de julho), comparativo entre os valores informados no arquivo Sintegra e os valores lançados na escrituração fiscal do contribuinte.

Foram apresentados demonstrativos comparativos entre Registro Fiscal tipo 60A e Registro Fiscal tipo 60R. Isto demonstra que o somatório dos itens de uma mesma situação tributária, presentes nos registros fiscais tipo 60R, não corresponde ao valor declarado no registro 60A para a mesma carga tributária. O registro 60A corresponde aos valores registrados nas Reduções Z que servem de base para a escrituração do livro Registro de Saídas. Essa inconsistência, além de demonstrar a falta de confiabilidade nos arquivos Sintegra, afeta diretamente os resultados da **infração 02**.

Verifica-se que o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias apresenta quantidades fracionadas para itens de mercadorias que não são comercializadas nas unidades de medidas quilo, litro e metro. Isso afeta a infração 05.

Tais constatações são suficientes para enquadrar os arquivos utilizados pela Auditora Fiscal como inconsistentes, nos termos da Instrução Normativa nº 55, de 2014, itens 3.1 e 3.2.

Reitera que a auditora fiscal não intimou a autuada a apresentar novos arquivos, diante das inconsistências existentes nos arquivos, tampouco apresentou a **listagem diagnóstica** para comprovar que os arquivos eram consistentes.

Lembra que apontou na peça de impugnação de lançamento quadros demonstrativos das inconsistências dos arquivos Sintegra.

Deve-se considerar que os arquivos Sintegra são informações auxiliares à fiscalização e não bastam para sustentar as infrações. O valor probante das infrações deve se sustentar nos documentos fiscais e nos livros fiscais, pois estes são elementos de provas e os arquivos são informações auxiliares.

Juntou cópias de algumas folhas dos livros fiscais para comprovar suas alegações, relatórios dos totais por registro e CFOP, extraídos do Programa Validador do Sintegra para cada arquivo Sintegra de 2012 e cópias dos livros Registro de Apuração do ICMS para os meses de 2012.

Acusa que o somatório dos valores contidos no Registro 50 apresenta-se diferente do somatório dos valores informados no Registro 53, acrescido dos valores do Registro 54, sendo que somente será realizado o confronto quando o contribuinte for obrigado a apresentar os Registros 53 e 54.

Para a **infração 01**, constatou que o demonstrativo elaborado pela auditora fiscal, com uso do sistema S.I.F.R.A, tendo os arquivos Sintegra como base de dados, duplicou os valores lançados. Apensou como prova as páginas do livro Registro de Entradas do mês de fevereiro de 2012, onde podem ser observados os lançamentos das respectivas notas fiscais. Vale ressaltar que duas delas se referem a mercadorias adquiridas para embalagem de produtos comercializados pela autuada.

Para a **infração 02**, vale destacar que a sistemática de escrituração das operações de vendas realizadas mediante emissão de Cupom Fiscal é diferenciada da escrituração de nota fiscal, haja vista que no Cupom Fiscal emitido não há destaque de ICMS. Por isso, a escrituração é pautada pelos lançamentos dos respectivos valores consolidados diariamente e apurados para as diversas situações tributárias.

Considera-se situação tributária, para efeito do ECF, o regime de tributação da mercadoria comercializada ou do serviço prestado, devendo, quando for o caso, ser indicada com a respectiva alíquota efetiva.

Dessa forma, a escrituração das operações realizadas mediante emissão de Cupom Fiscal no livro Registro de Saídas deve ser realizada com base na Redução Z emitida para cada dia de operação de venda no ECF.

A leitura do § 9º e a leitura do § 8º indicados acima demonstra que o lançamento das vendas realizadas com emissão de Cupom Fiscal se dá pelos valores apurados para cada situação tributária no respectivo dia e por equipamento ECF.

Dessa forma, para que se possa apurar se o contribuinte escriturou erroneamente os valores para cada situação tributária, seria necessário que a auditora fiscal demonstrasse quais os valores que deveriam ter sido lançados no livro Registro de Saídas para cada dia de venda e por ECF. Ou seja, demonstrar, para cada Redução Z escriturada no respectivo livro Registro de Saídas que os valores lançados para as diversas alíquotas efetivas estavam divergentes dos valores apurados no levantamento fiscal realizado. Isso não foi feito. A auditora nem sequer utilizou os livros fiscais.

E mais, no levantamento realizado foram inseridas mercadorias que não são tributadas, pois estão alcançadas pelo regime de substituição tributária. São elas: ISQUEIRO, BROA DE MILHO, ESCOVA P/ ROUPA (limpeza), ROSQUINHA COCO, TAFF-MAN-E (energético), DANONINHO (iogurte), MASSA LAZANHA, ESCOVA P/ SAPATO, ESCOVA UNHA PLASTICA, POLPA DANITO BEM 10 (iogurte), POLPA BATAVO (iogurte), SEQUILHOS, GRANULADO CHOCOLATE, DANONE INTEGRAL (iogurte) e GRANULADO TRADICIONAL (chocolate).

Para a **infração 03**, A falta de indicação da NCM para os produtos também é ponto de incerteza para os demonstrativos apresentados pela auditora fiscal. A DITRI já manifestou que "a inclusão de uma determinada mercadoria no regime de isenção ou de substituição tributária pressupõe necessariamente a sua adequação à NCM e à descrição constante da norma respectiva; na ausência desta adequação, prevalece a tributação normal incidente sobre a operação", conforme Parecer DITRI 07385/2013, de 31/03/2013. Nesse sentido, todos os demonstrativos trazidos pela autuada para as infrações 01, 02, 03 e 05 não apresentam a NCM de cada item de mercadoria neles indicados.

A auditora fiscal deveria buscar nos respectivos livros e Registro de Entradas se as notas fiscais foram lançadas com apropriação de crédito fiscal para os itens questionados. E mais, acaso houvesse crédito lançado, deveria verificar os respectivos livros de Registro de Apuração do ICMS se os créditos não foram estornados. Isso não foi feito.

Para comprovar as alegações sobre a infração 03, pode-se verificar que o demonstrativo apresentado para a infração 03 não indica o NCM e também não apresenta o código do produto correto. O código é apresentado truncado.

Também indica vários itens que não estavam enquadrados na substituição tributária, tais como (sem indicar marca): PO P/SORVETE, PEITO PERU REZENDE (presunto), CAFÉ SOLUVEL, FILE MERLUZA, CAVALINHA INTEIRA, ANCHOVA, AMENDOIM DULAR, TOMADA EMBUTIR, TOMADA AMERICANA, ARRAIA VITALMAR, TOMADA TELEFONE, TOMADA 2 POLOS, AMENDOIM YOKI, BOLO ANA MARIA (preparação em pó).

Para a **infração 04**, confirma inexistir passivo fictício, em face dos elementos contábeis apresentados.

Para a **infração 05**, verifica que o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias apresenta quantidades fracionadas para itens de mercadorias que não são comercializadas nas unidades de medidas quilo, litro e metro.

Junta planilha com relação de itens que constam no demonstrativo, cuja primeira página é a seguinte:



SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA
SUPERINTENDÊNCIA DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - SAT
DAT METRO
INFAZ ATACADO

AUDITORIA DE ESTOQUES - 2012
INFRAÇÃO 04.05.02 - EXERCÍCIO FECHADO
SAÍDA DE MERCADORIAS TRIBUTADAS MAIOR QUE A DE ENTRADAS

Razão Social: TUPYCALDAS COMERCIO DE ALIMENTOS E

Inscrição Estadual: 65531608

CNPJ: 07.212.532/0001-31

End: RUA CORONEL TUPY CALDAS 62, 00062, LIBERDADE, LIBERDADE, SALVADOR, BA

Código	Nome Produto	Unid	ST	O Saldos	V Unit	Tipo Cal.	Valor das Omissões	Red. BC	BC Reduzida	Alíquota	Valor do Icms
00000000018003	CD BOB ESPONJA SUAV200ML	UN	1	11,600	4,99	P Médio ECF	57,88	0,000	57,88	0,17	9,84
00000000018022	AGUA OXIG MARCIA 30VOL 70ML	UN	1	62,600	0,85	P Médio ECF	53,21	0,000	53,21	0,17	9,05
00000000018034	ABRIDOR LATA E PERFURADOR	UN	1	33,500	2,79	P Médio ECF	93,47	0,000	93,47	0,17	15,89
00000000018037	ABRIDOR MULTIUSO TRAMONTINA UTILITA	UN	1	8,000	8,79	P Médio ECF	70,32	0,000	70,32	0,17	11,95
00000000018161	ACAFRAO PO CONDIPURO 15G	UN	1	190,900	0,50	P Médio ECF	95,45	0,000	95,45	0,17	16,23
00000000018162	ACAFRAO FILADELPHIA 20G	UN	1	114,200	0,55	P Médio ECF	62,81	0,000	62,81	0,17	10,68
00000000018169	ACENDEDOR DE FOGAO UN	UN	1	9,000	8,69	P Médio ECF	78,21	0,000	78,21	0,17	13,30
00000000018171	ACENDEDOR LUME	UN	1	1,000	5,69	P Médio ECF	5,69	0,000	5,69	0,17	0,97
00000000018179	ACETONA FARMAX 500ML	UN	1	56,800	6,59	P Médio ECF	374,31	0,000	374,31	0,17	63,63
00000000018181	ACETONA FARMAX 100ML	UN	1	61,000	1,15	P Médio ECF	70,15	0,000	70,15	0,17	11,93

SITUAÇÃO TRIBUTÁRIA

- 1 - TRIBUTADA
- 2 - ISENTA
- 3 - SUBST. TRIBUTÁRIA

Fonte: Arquivo Magnético enviado pelo contribuinte para a Secretaria da Fazenda

S.I.F.R.A. - Banco de Dados

Página 1 de 153

Anexou arquivo eletrônico denominado “Inf-05_Inconsistencia-QTD-Fracionada.xlsx” com a relação de itens com inconsistência na quantidade indicada.

Em função das divergências, a nova relatoria converte o processo em diligência para análise da ASTEC (fls. 1998/2001).

A Assessoria exarou parecer (fls. 2004/2013). Nele foi dito que: a) houve lançamentos em dobro na infração 01; b) diz ser necessário importar os dados Sintegra para comprovar os registros do Sistema 60A e 60R, na infração 02; c) diz que a empresa juntou lançamentos no Caixa, mas não apresentou provas que elidissem a infração 04; d) diz ser necessário importar os dados Sintegra para comprovar as alegações de lado a lado.

Contradita empresarial nos seguintes termos:

Reiteração da infração 01 apontar lançamentos em duplicidade.

Sobre a infração 02, em relação a item de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, os itens são de tributação normal, a saber:

00000000027487 ISQUEIRO UNIDADE	00000000037965 ESC UNHA SAN MARCUS REF162 PLAST
00000000020747 BROA MILHO VALERIA 400G	00000000024972 ESC ROUPA CONDOR MADEIRA R16
00000000036326 ESCOVA ROUPAS COM ALCA NCAVAS UN	00000000032522 ROSQ VALERIA CRIST COCO200G
00000000024940 ESC ROUPA SAN MARCUS OVAL PLAST	00000000023795 DANONINHO P/BEBER MORANGO 180G
00000000036777 MOCHILA PORTA LANCHE SENINHA UN	00000000037665 MASSA LASANHA SEMOLA FORTALEZA PR
00000000032522 ROSQ VALERIA CRIST COCO200G	00000000023795 DANONINHO P/BEBER MORANGO 180G
00000000037243 SEQUILHOS LYND 180G	00000000031281 POLPA DANITO BEN 10 MORANGO UNI 100
00000000024979 ESC/SAPATO CONDOR N1 UND	00000000034726 TAFF-MAN-EX YAKULT 110ML
00000000031252 POLPA BATAVO MOR/GRAV PL C/6UN 540G	00000000024972 ESC ROUPA CONDOR MADEIRA R16
00000000037965 ESC UNHA SAN MARCUS REF162 PLAST	00000000038494 ESCOVA ROUPA GUIRADO OVAL PLAST

00000000024743 ESCOVA ANATOMICA LIMPAMANIA	00000000039027 DANONE INTEGRAL ADOC 170G
00000000026924 GRANULADO VISCONTI TRAD 130G	00000000033499 SEQ TENTACAO CAREQUINHA 100G
00000000033504 SEQ TENTACAO COCO 100G	

Nos arquivos do Sintegra, a tributação errada dos itens acima pode ser analisada pela pesquisa do código do item nos arquivos.

Para isqueiro, por exemplo, temos o registro 60R de janeiro de 2012 (012012) com tributado a 12,00%. Sabemos que em 2012 o isqueiro estava na substituição tributária. A autuada errou na tributação. A auditora errou novamente e onerou o débito com aplicação de mais 5%, pois considerou que isqueiro era tributado pela alíquota de 17,00%.

60R012012000000000274870000000008000000000000000180000000000000018001200

Massa para lasanha (código 34665) estava sujeita à substituição tributária. A autuada lançou como substituída (F). A auditora considerou tributada pela alíquota de 17,00%.

```
60R062012000000003766500000000160000000000000004624000000000000000F
```

Quanto às inconsistências dos arquivos Sintegra, juntamos os **Relatório dos Totais por Registro e CFOP** extraídos do validador Sintegra para cada mês de 2012. Pode-se observar as informações relativas aos Registros Tipo 60A que representam os valores indicados nas situações tributárias relativas às Reduções Z emitidas nos ECF, consolidadas por mês. Vejamos de janeiro a dezembro.

Registro	CFOP	Valor Total	Base Calc.	Alíquota	Valor ICMS	Valor Isentas	Valor Outras	Valor IPI	Valor Base Calc ST	Valor ICMS Retido	Desconto Desp. Acessórias
60A		0,00	0,00		0,00		68.777,26	232.221,31		232.221,31	
60A		52.716,66	7,00		3.690,17		0,00	0,00		0,00	
60A		33,60	12,00		4,03		0,00	0,00		0,00	
60A		149.992,58	17,00		25.497,04		0,00	0,00		0,00	
60A		0,00	0,00		0,00		72.583,97	247.373,89		247.373,89	
60A		55.186,75	7,00		3.863,07		0,00	0,00		0,00	
60A		20,25	12,00		2,43		0,00	0,00		0,00	
60A		161.884,03	17,00		27.520,29		0,00	0,00		0,00	
60A		16,50	25,00		4,12		0,00	0,00		0,00	
60A		0,00	0,00		0,00		71.579,57	260.167,93		260.167,93	
60A		60.233,30	7,00		4.216,33		0,00	0,00		0,00	
60A		18,00	12,00		2,16		0,00	0,00		0,00	
60A		170.505,66	17,00		28.985,96		0,00	0,00		0,00	
60A		16,50	25,00		4,12		0,00	0,00		0,00	
60A		0,00	0,00		0,00		70.990,34	270.322,08		270.322,08	
60A		56.720,57	7,00		3.970,44		0,00	0,00		0,00	
60A		13,50	12,00		1,62		0,00	0,00		0,00	
60A		158.300,93	17,00		26.911,16		0,00	0,00		0,00	
60A		0,00	0,00		0,00		68.833,52	271.066,90		271.066,90	
60A		58.491,19	7,00		4.094,38		0,00	0,00		0,00	
60A		160.516,87	17,00		27.287,87		0,00	0,00		0,00	
60A		16,50	25,00		4,12		0,00	0,00		0,00	
60A		0,00	0,00		0,00		76.730,55	285.569,36		285.569,36	
60A		60.241,55	7,00		4.216,91		0,00	0,00		0,00	
60A		543,60	12,00		65,23		0,00	0,00		0,00	
60A		167.969,18	17,00		28.554,76		0,00	0,00		0,00	
60A		0,00	0,00		0,00		91.166,20	332.457,21		332.457,21	
60A		61.441,12	7,00		4.300,88		0,00	0,00		0,00	
60A		0,00	0,00		0,00		89.218,32	334.168,43		334.168,43	
60A		63.913,00	7,00		4.473,91		0,00	0,00		0,00	
60A		2,99	12,00		0,36		0,00	0,00		0,00	
60A		196.707,22	17,00		33.440,23		0,00	0,00		0,00	
60A		0,00	0,00		0,00		88.358,64	342.646,71		342.646,71	
60A		64.329,21	7,00		4.503,04		0,00	0,00		0,00	
60A		3,99	12,00		0,48		0,00	0,00		0,00	
60A		205.524,41	17,00		34.939,15		0,00	0,00		0,00	
60A		0,00	0,00		0,00		90.237,73	345.431,52		345.431,52	
60A		62.187,28	7,00		4.363,11		0,00	0,00		0,00	
60A		203.229,90	17,00		34.549,08		0,00	0,00		0,00	

EOA	0,00	0,00	0,00	88.306,00	342.416,51	342.416,51
EOA	62.134,53	7,00	4.349,42	0,00	0,00	0,00
EOA	203.065,58	17,00	34.521,15	0,00	0,00	0,00
EOA	0,00	0,00	0,00	89.587,01	410.187,44	410.187,44
EOA	63.962,10	7,00	4.477,35	0,00	0,00	0,00
EOA	1,29	12,00	0,15	0,00	0,00	0,00
EOA	241.727,81	17,00	41.093,73	0,00	0,00	0,00

No caso específico dessa infração, observamos na análise do comparativo entre os valores totalizados por situação tributária nos registros tipo 60A e nos registros tipo 60R, que existem divergências que admitem a suposição de que as situações tributárias dos itens indicados nos registros fiscais tipo 60R estão erradas.

No Sintegra os registros 60M, 60A e 60R estão assim representados:

SINTEGRA - REGISTROS 60M, 60A E 60R

The diagram shows two columns of data representing different tax registers. The left column is labeled "Registro" with a downward arrow. The right column is labeled "Data no formato aaammdd" with an upward arrow. Below the first column, there are labels for "Situação tributária no registro 60A" (with an upward arrow) and "período no formato aaammdd" (with a diagonal arrow pointing to the date field). Below the second column, there is a label for "Situação tributária no registro 60R" (with a downward arrow).

Registro	Data no formato <u>aaammdd</u>	Situação tributária no registro 60A	período no formato <u>aaammdd</u>	Situação tributária no registro 60R
60M20120131EP040810000000078320082001420001452700029700100000000012813590000000029161756				
60A20120131EP04081000000007832CANC000000005863				
60A20120131EP04081000000007832I000000184556				
60A20120131EP04081000000007832F000000571360				
60A20120131EP04081000000007832070000000129013				
60A20120131EP04081000000007832170000000390567				
60R01201200000000035705000000003000000000000000000056700000000000000000F				
60R0120120000000003682800I				
60R0120120000000002897700000000140000000000000000003766000000000000000000F				
60R0120120000000002896700000000070000000000000000001953000000000000000000F				
60R01201200000000023106000000000200000000000000000049800000000000004981700				

Acusamos que existem inconsistências nos arquivos apresentados, pois o somatório mensal dos registros tipo 60R por situação tributária não é igual ao somatório mensal dos registros tipo 60A por situação tributária. Vejamos o quadro a seguir:

ANOMES	SIT	60A	ANOMES	SIT	60R	DIFERENÇA
201201	7%	52.716,66	201201	7%	37.775,59	14.941,07
201201	12%	33,60	201201	12%	18,00	15,60
201201	17%	149.982,58	201201	17%	136.927,07	13.055,51
201201	F	232.221,31	201201	F	230.482,94	1.738,37
201201	I	68.777,26	201201	I	67.863,50	913,76
201202	7%	55.186,75	201202	7%	58.348,06	-3.161,31
201202	12%	20,25	201202	12%	20,25	0,00
201202	17%	161.884,03	201202	17%	158.722,72	3.161,31
201202	25%	16,50	201202	25%	16,50	0,00
201202	F	247.373,89	201202	F	251.575,63	-4.201,74
201202	I	72.583,97	201202	I	67.679,74	4.904,23
201203	7%	60.233,30	201203	7%	64.836,14	-4.602,84
201203	12%	18,00	201203	12%	18,00	0,00
201203	17%	170.505,66	201203	17%	165.902,82	4.602,84
201203	25%	16,50	201203	25%	16,50	0,00
201203	F	260.167,93	201203	F	269.490,07	-9.322,14

201203	I	71.579,57	201203	I	71.217,32	362,25
201204	7%	56.720,57	201204	7%	56.890,27	-169,70
201204	12%	13,50	201204	12%	0,00	13,50
201204	17%	158.300,93	201204	17%	158.144,73	156,20
201204	F	270.322,08	201204	F	270.767,43	-445,35
201204	I	70.990,34	201204	I	70.922,06	68,28
201205	7%	58.491,19	201205	7%	58.601,56	-110,37
201205	17%	160.516,87	201205	17%	160.406,50	110,37
201205	25%	16,50	201205	25%	16,50	0,00
201205	F	271.066,90	201205	F	271.322,86	-255,96
201205	I	68.833,52	201205	I	68.742,25	91,27
201206	7%	60.241,55	201206	7%	59.547,57	693,98
201206	12%	543,60	201206	12%	543,60	0,00
201206	17%	167.969,18	201206	17%	168.663,16	-693,98
201206	F	286.569,36	201206	F	286.653,41	-84,05
201206	I	76.730,55	201206	I	77.131,47	-400,92
201207	7%	61.441,12	201207	7%	61.425,24	15,88
201207	17%	194.988,77	201207	17%	195.004,65	-15,88
201207	F	332.457,21	201207	F	332.418,85	38,36
201207	I	91.166,20	201207	I	91.164,76	1,44
201208	7%	63.913,00	201208	7%	63.943,06	-30,06
201208	12%	2,99	201208	12%	0,00	2,99
201208	17%	196.707,22	201208	17%	196.680,15	27,07
201208	F	334.168,43	201208	F	334.169,82	-1,39
201208	I	89.218,32	201208	I	89.217,39	0,93
201209	7%	64.329,21	201209	7%	64.312,39	16,82
201209	12%	3,99	201209	12%	3,99	0,00
201209	17%	205.524,41	201209	17%	205.541,23	-16,82
201209	F	342.646,71	201209	F	342.781,45	-134,74
201209	I	88.358,64	201209	I	88.749,98	-391,34
201210	7%	62.187,28	201210	7%	62.187,61	-0,33
201210	17%	203.229,90	201210	17%	203.229,57	0,33
201210	F	345.431,52	201210	F	345.548,86	-117,34
201210	I	90.237,73	201210	I	89.713,37	524,36
201211	7%	62.134,53	201211	7%	62.134,56	-0,03
201211	17%	203.065,58	201211	17%	203.065,55	0,03
201211	F	342.416,51	201211	F	343.277,06	-860,55
201211	I	88.306,00	201211	I	88.284,98	21,02
201212	7%	63.962,10	201212	7%	63.906,15	55,95
201212	12%	1,29	201212	12%	1,29	0,00
201212	17%	241.727,81	201212	17%	241.783,76	-55,95
201212	F	410.187,44	201212	F	410.640,25	-452,81
201212	I	89.587,01	201212	I	89.600,05	-13,04

Para verificar o quadro acima, é necessário que haja a importação dos arquivos Sintegra e se gere relatório específico de comparação dos valores por situação tributária nos registros tipos 60A e 60R. Ou importar para planilha tipo excel e realizar a comparação.

Sobre a infração 04, os documentos que sustentam nossas alegações foram apensados no PAF, vale dizer:

Atendendo a notificação fiscal, foram enviados para a auditora os relatórios contábeis, Balancete, Livro Razão e Livro Diário do ano-calendário de 2012.

Tendo como base o saldo de fornecedores existente em 31/12/2012 juntamente com uma planilha (esta enviada pela própria auditora, para preenchimento utilizando as duplicatas pagas no período seguinte, Janeiro 2013), foi lavrado um auto de infração alegando omissão de saídas identificadas pelo passivo fictício.

No entanto, no próprio período de fiscalização, antes mesmo do seu encerramento, foi identificado pela contabilidade inconsistências/ausências de contabilizações e conciliações

bancárias, pois havia fornecedores com saldos em aberto que já tinham sido pagos, ora em pagamentos à vista ora em duplicatas, sendo estas no próprio ano-calendário.

Tais inconsistências foram sinalizadas à auditora, através da relação levantada pela contabilidade no momento em que fazia o preenchimento da planilha solicitada pela própria, com a fiscalização ainda em andamento foram encaminhado dois e-mails (1º e-mail em 16-03-2015 e o 2º e-mail em 30-03-2015) com as planilhas anexas relacionando todas as notas fiscais pagas à vista, que não deveriam estar com saldo em aberto no balancete de 31/12/2012, e com a relação das notas fiscais que foram pagas com duplicatas no próprio ano-calendário, inclusive com as datas as quais foram quitadas. Vale ressaltar que as duplicatas estavam em poder da auditora, pois foi objeto de solicitação da notificação fiscal, estas poderiam ter sido validadas após a sinalização da contabilidade.

Conforme exposto no julgamento realizado em 13/11/2018 às 14:00, devido à falta de conciliação das contas contábeis, podemos constatar que os extratos bancários contabilizados não foram devidamente conciliados, pois as saídas das contas Bancos que foram para a quitação destas duplicatas, foram lançadas em contra partida na conta Caixa, em ocasião como suprimento de caixa, ao invés da contra partida da conta Fornecedor, o qual podemos constatar através do Livro Razão e também do balancete, pois a conta Caixa ficou com um saldo em 31/12/2012 de R\$ 309.212,51 devido estes lançamentos contábeis de suprimento de caixa.

Estes valores de suprimentos de caixa deveriam baixar os saldos das contas dos fornecedores, conforme demonstrado nas planilhas anexas juntamente com o Livro Razão da conta Caixa, estes em ocasião enviadas à auditora.

Para a infração 05, a primeira demanda da intimação relacionada a esse item é de dificuldade altíssima nas circunstâncias que passamos. A apresentação de todos os documentos de entrada dos itens sujeitos ao regime de substituição tributária para provar que a aquisição ocorreu com pagamento antecipado é complicado. Estamos falando do exercício fiscal de 2012. Estamos falando de levantar esses documentos num prazo de 10 dias.

O ângulo da questão aqui é que a auditora inseriu mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias como se fosse tributada. Ela simplesmente errou na classificação fiscal da situação tributária.

É muito simples reconhecer que, pela descrição, as mercadorias indicadas estavam no regime de substituição tributária e que a auditora errou ao considerar como tributada e não excluir do levantamento de omissão de saída esses itens. Ponto.

Ressalte-se que a falta de indicação da NCM para os produtos também é ponto de incerteza para os demonstrativos apresentados pela auditora fiscal.

A DITRI já manifestou que "a inclusão de uma determinada mercadoria no regime de isenção ou de substituição tributária pressupõe necessariamente a sua adequação à NCM e à descrição constante da norma respectiva; na ausência desta adequação, prevalece a tributação normal incidente sobre a operação", conforme Parecer DITRI 07385/2013, de 31/03/2013.

Nesse sentido, todos os demonstrativos trazidos pela autuada para as infrações 01, 02, 03 e 05 não apresentam a NCM de cada item de mercadoria neles indicados.

Quanto às inconsistências relacionadas ao fracionamento de quantidades em itens que não admitem fracionamento, é mais fácil de provar e alcança o ângulo das alegações de defesa e de recurso pela nulidade do demonstrativo.

Apresentamos a lista de itens na situação de quantidades fracionadas. Isso está nos demonstrativos da auditora fiscal. É fato comprovado.

Tomemos o item de código 0000000018003 que representa CD BOB ESPONJA SUAV200ML, conforme indicado no demonstrativo LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - RESUMO MENSAL POR ITEM – ECF apresentado pela auditora fiscal.

	DATA		QUANT	VALOR	UNIDADE	VALOR UNIT
CÓD.	00000000018003	CD BOB ESPONJA SUAV200ML				
	01/02/2012		1,000	4,99	UN	4,99
	01/03/2012		3,000	14,97	UN	4,99
	01/04/2012		3,000	14,97	UN	4,99
	01/05/2012		1,000	4,99	UN	4,99
	01/06/2012		1,000	4,99	UN	4,99
	01/07/2012		5,000	24,95	UN	4,99
	01/08/2012		1,000	4,99	UN	4,99
	01/09/2012		2,000	9,98	UN	4,99
	01/10/2012		0,400	19,96	UN	49,90
	01/11/2012		2,000	9,98	UN	4,99
	01/12/2012		2,000	9,98	UN	4,99

Veja que para o mês de outubro/2012 a quantidade considerada foi de 0,400 unidades.

No arquivo Sintegra de outubro/2012, as saídas por ECF naquele mês está representado pelo Registro tipo 60R a seguir.

60R1020120000000001800300000000040000000000000000199600000000000019961700

A parte azulada representa o código do produto.

Para conhecer as informações é necessário saber a sequência da estrutura do registro.

Simplificando temos:

3	6	14	13	16	16	4	54
TIPO	MMAAA	CODIGO	QTD	VL_MERC	BCICMS	SIT	BRANCOS

São: 03 dígitos para o tipo do registro; 06 dígitos para mês e ano; 14 dígitos para código do item; 13 dígitos para quantidade; 16 dígitos para valor da mercadoria; 16 dígitos para base de cálculo; 04 dígitos para situação tributária; e mais 54 dígitos em branco. Total de 126 dígitos por linha de registro tipo 60R.

Dividimos o registro acima da seguinte forma:

3	6	14	13	16	16	4	54
TIPO	MMAAA	CODIGO	QTD	VL_MERC	BCICMS	SIT	BRANCOS
60R	102012	00000000018003	0000000004000	0000000000001996	0000000000001996	1700	

Não se representa a vírgula no Sintegra. A quantidade deve ser representada com 3 dígitos na fração. Logo a quantidade 0000000004000 representa a 0000000004,000.

O valor da mercadoria e a base de cálculo deve ser representada com duas casas decimais. Logo o valor 0000000000001996 representa 00000000000019,96.

Veja que no demonstrativo acima o valor da mercadoria está correto, ou seja, R\$ 19,96. Porém a quantidade indicada de 0,400 representa o erro na leitura do arquivo Sintegra. A quantidade correta é 0000000004,000 unidades.

Fisco diz nada ter a acrescentar (fl. 2041).

Novo pedido de parecer pela relatoria (fls. 2044/2048).

Nova *expert* assim se posicionou:

A começar resumindo o pedido da 5ª JJF, da época, feito pela antiga relatoria:

Considerando que a revisão da ASTEC é *inconclusiva* em vários pontos, impossibilitando que esta Relatoria possa formar a sua convicção quanto ao mérito do Auto de Infração, conforme foi destacado linhas acima, especialmente no que refere às infrações 01, 02, 04 e 05, deve o processo retornar àquela Assessoria Especializada para que a revisão fiscal seja renovada, na sua íntegra, nos termos solicitados às fls. 1.998 a 2.001.

Devidamente intimado pela ASTEC, o Autuado solicitou dilação do prazo, no que foi atendido fls. 2093/2097. Decorrido o tempo determinado, o contribuinte apresentou suas razões de defesa, com os elementos correspondentes, no intuito de comprovar o alegado, fls. 2061/2090, sobre os quais alinho as seguintes considerações.

a) A respeito da **INFRAÇÃO 01 – 01.02.02**. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrativos em anexo, no mês de fevereiro de 2012. Multa de 60% - art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$ 577,88.

A autuada apresentou cópia das folhas 31, 58 e 61 do livro de Entradas 2012, onde estão lançadas as notas fiscais 9797, 10043 e 223485, respectivamente, arroladas no levantamento fiscal.

Sobre os documentos nº 9797 e 10043, o Autuado afirmou, que teria direito ao crédito por tratar-se de material de embalagens. Examinando as citadas notas fiscais, verifica-se tratar-se das mercadorias “*sacos e sacolas de plástico recicláveis*”. Embora haja possibilidade de que fossem utilizados como embalagens, há de se ressaltar, que a própria empresa registra em sua escrita fiscal, como destinadas a uso e consumo do estabelecimento (CFOP 1556).

Importante também acrescentar, que os valores lançados no levantamento fiscal R\$ 238,16 e 337,34, divergem daqueles destacados nos documentos fiscais, isto é, R\$ 119,08 e 168,67, respectivamente.

Quanto ao documento fiscal nº 223485, o valor destacado é R\$ 1,19, mas no levantamento fiscal foi lançado R\$ 2,38. Vide cópia dos documentos fl. 2061.

Sendo assim, caso seja entendimento da 5ª JJF que o contribuinte tem direito ao crédito referente as mercadorias “*sacolas de plástico recicláveis*” por serem embalagens e não material de uso e consumo, esta infração remanesce no valor de R\$ 1,19, referente ao documento fiscal nº 223485.

Se ao contrário, o entendimento for de que as mercadorias descritas não dão direito ao crédito, a infração 01 remanesce no valor de R\$ 288,94, com a retificação do ICMS lançado pela Autuante, para aqueles escriturados e destacados nas respectivas notas fiscais.

b) no que tange a **INFRAÇÃO 02** - Recolheu a menor ICMS, em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, conforme demonstrativos em anexo, nos meses de janeiro a dezembro de 2012. Multa de 60% - Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$ 4.277,30;

A infração baseia-se no demonstrativo intitulado *Erro na Determinação da Alíquota – 2012*.

O Autuado alega que esta situação ocorreu, porque diversas mercadorias estão sujeitas ao regime de substituição tributária, portanto com fase de tributação encerrada. Aponta que é possível observar essas alegações no demonstrativo da infração 02 (28 páginas).

Acrescenta que se trata de itens de mercadorias comercializados com emissão de Cupom Fiscal, sendo impossível apresentar as cópias dos documentos emitidos. Apontou, nos arquivos do Sintegra, a tributação que diz se encontrar equivocada de itens que relaciona e pode ser analisada pela pesquisa do código do item nos arquivos.

Cita como exemplo, **isqueiros**, onde o registro 60R de janeiro de 2012 (012012) tributado a 12,00%. Comenta que em 2012, o isqueiro estava no regime de substituição tributária. Diz que teria errado na tributação de (12,00%) e a auditora errou novamente e onerou o débito com aplicação de mais 5%, pois considerou que *isqueiro* era tributado pela alíquota de 17,00%.

Acrescenta outro exemplo: **Massa para lasanha** (código 34665) que estaria sujeita à substituição tributária. O autuado lançou com alíquota zero (substituída). A auditora considerou tributada pela alíquota de 17,00%. Diz que assim ocorreu para os demais itens.

O Autuado afirma ainda, a existência de inconsistências dos arquivos Sintegra, junta os Relatórios dos Totais por Registro e CFOP extraídos do validador Sintegra para cada mês de 2012. Aponta inconsistências na totalização da situação tributária entre os Registros Tipo 60A e tipo 60R, o que em seu entendimento, admite a suposição de que as situações tributárias dos itens indicados nos registros fiscais tipo 60R estão erradas. Cita exemplos.

Sugere que para se confirmar o quadro que elabora, é necessário que haja a importação dos arquivos Sintegra e seja gerado relatório específico de comparação dos valores por situação tributária nos registros tipos 60A e 60R.

Examinando o levantamento fiscal que serve de base para esta infração fls.16/43, verifico que parte dos produtos relacionados, não exige a diferença de imposto ora discutida, pois registram valor Zero.

Quanto a alegação de inconsistências no arquivo Sintegra, a Autuante informou que não foram encontradas inconsistências nos arquivos entregues à época que interferissem na imputação de irregularidade desta infração.

O Autuado frisa que possíveis inconsistências entre os registros tipo 60A e registros tipo 60R, admite a suposição de que as situações tributárias dos itens indicados nos registros fiscais tipo 60R estão erradas. No entanto, para se comprovar se esta possível inconsistência afetaria esta infração, seria necessária importação dos arquivos Sintegra e gerar relatório específico de comparação dos valores por situação tributária nos registros tipos 60A e 60R. Vale lembrar, que a ação fiscal consistiu na análise das alíquotas aplicadas para as mercadorias relacionadas no levantamento fiscal. Para aquelas mercadorias cujos cupons fiscais registravam alíquotas menores que as previstas na legislação, se exigiu a diferença devida.

No que diz respeito a alegação de que no levantamento constam mercadorias que à época estariam enquadradas no regime de substituição tributária, é importante salientar, que assim estabelece a Cláusula Sétima do Convênio nº 52/2017:

Cláusula sétima: Os bens e mercadorias passíveis de sujeição ao regime de substituição tributária são os identificados nos Anexos II ao XXVI, de acordo com o segmento em que se enquadrem, contendo a sua descrição, a classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul baseada no Sistema Harmonizado (NCM/SH) e um CEST.

§ 1º. Na hipótese de a descrição do item não reproduzir a correspondente descrição do código ou posição utilizada na NCM/SH, o regime de substituição tributária em relação às operações subsequentes será aplicável somente aos bens e mercadorias identificadas nos termos da descrição contida neste Convênio.

Sendo assim, considerando que a infração 02, teve por base os cupons fiscais emitidos pela autuada, esta diligenciadora não tem como conferir se, de fato, à época da ocorrência, as mercadorias relacionadas nos levantamentos fiscais possuíam a descrição do item coincidente com a correspondente descrição do código ou posição utilizada na NCM/SH, ou seja, se estavam à época, enquadradas no regime de substituição tributária. É conveniente acrescentar, que conforme precedentes deste CONSEF, a alegação defensiva de que as mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária saíram indevidamente tributadas em seu ECF por se tratar de operações com fase de tributação encerrada, necessitaria da comprovação de que tais mercadorias deram entrada no estabelecimento com o imposto efetivamente recolhido pelo substituto tributário ou sofreram antecipação pelo próprio contribuinte. A título de exemplo, vide Acórdão JF nº 0059-05/17 (fls. 1865/1875), cujo mérito, à época, não foi apreciado devido a ocorrência de uma prejudicial no processo.

Observo que o Autuado apontou as seguintes mercadorias como enquadradas no regime de substituição tributária:

CODIGO	DESCPROD	UM
00000000020747	BROA MILHO VALERIA 400G	UN
00000000024743	ESCOVA ANATOMICA LIMPAMANIA	UN
00000000024940	ESC ROUPA SAN MARCUS OVAL PLAST	UN
00000000024979	ESC/SAPATO CONDOR N1 UND	UN
00000000026924	GRANULADO VISCONTI TRAD 130G	UN
00000000027487	ISQUEIRO UNIDADE	UN
00000000031252	POLPA BATAVO MOR/GRAV PL C/6UN 540G	UN
00000000032522	ROSQ VALERIA CRIST COCO 200G	UN
00000000033504	SEQ TENTACAO COCO 100G	UN
00000000036326	ESCOVA ROUPAS COM ALCA NCAVAS UN	UN
00000000036777	MOCHILA PORTA LANCHE SENINHA UN	UN
00000000037243	SEQUILHOS LYND 180G	UN
00000000037965	ESC UNHA SAN MARCUS REF162 PLAST	UN

Caso o ilustre Relator da 5ª JF, acate os argumentos defensivos, realizando-se a exclusão destes produtos, alegados como enquadrados na substituição tributária, a infração 02, remanesce em **R\$ 2.926,36**, conforme demonstrativo fls. 2098 a 2103.

c) A **INFRAÇÃO 04** trata de omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através da manutenção no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, conforme demonstrativos fls. 62/64, no mês de dezembro de 2012. Multa de 100% - Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$ 41.183,39;

O Autuado afirmou que teria como comprovar, que parte dos valores lançados na Conta Fornecedores, de fato, ainda não teriam sido pagos no final de 2012, portanto não existiria passivo fictício. Informou que sua contabilidade, no próprio período de fiscalização, teria identificado inconsistências/ausências de contabilizações e conciliações bancárias, pois havia fornecedores com saldos em aberto com valores que já tinham sido pagos, ora à vista, ora em duplicatas, sendo estas no próprio ano-calendário.

Cabe esclarecer, que Passivo Fictício consiste no passivo inexistente, ou seja, duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas, mas não baixadas pela contabilidade por falta de saldo contábil suficiente na Conta Caixa. O dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas, mas se os pagamentos fossem contabilizados, a conta Caixa ficaria com saldo credor, isto é, denunciaria que houve mais saídas que entradas de dinheiro. Se a origem do numerário utilizado no pagamento das duplicatas e contas a pagar não for devidamente comprovada como de procedência externa, o montante será tido como receitas omitidas pela pessoa jurídica. Isso significa que as contas foram pagas com recursos provenientes de receitas omitidas.

O Autuado foi intimado, para que objetivamente apontasse no levantamento fiscal, quais as Contas de Fornecedores tiveram os valores das respectivas duplicatas quitadas após o exercício de 2012, a partir do saldo remanescente em aberto, fls. 62/64 elidindo assim, a acusação de que seriam passivo fictícios.

Atendendo a intimação, o autuado elaborou demonstrativo apensando os respectivos comprovantes de quitação ocorridos no exercício de 2013 fls. 2078/2090, e foram apresentadas duplicatas liquidadas com os respectivos comprovantes no valor total de R\$ 10.689,65.

Sendo assim, considerando o saldo a comprovar de R\$ 356.624,81, fl. 64, abatido o valor ora comprovado temos: $356.624,81 - 10.689,65 = 345.935,16$.

Aplicando-se a proporcionalidade prevista na portaria 56/07 - índice de 68%.

$R\$ 345.935,16 \times 0,68 = R\$ 235.235,91 \times 0,17 = \text{ICMS a recolher } R\$ 39.990,10$

Conclui-se, portanto, que excluídos os valores ora comprovados, a infração 04 remanesce no valor de R\$ 39.990,10.

d) Sobre a **INFRAÇÃO 05** – refere-se a falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, conforme demonstrativos em anexo. Multa de 100% - Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 - Valor Histórico: R\$ 79.716,73.

Nesta infração, o Autuado alega que a auditora:

a) inseriu mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias como se fossem tributáveis;

b) inconsistência relacionadas ao fracionamento de quantidades em itens que não admitem fracionamento, apresentando a lista de itens na situação de quantidades fracionadas.

Explica que tomando como exemplo o item de código 00000000018003 que representa CD BOB ESPONJA SUAV200ML, conforme indicado no demonstrativo LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - RESUMO MENSAL POR ITEM – ECF apresentado pela auditora fiscal.

	DATA	QUANT	VALOR	UNIDADE	VALOR UNIT
CÓD.	00000000018003 CD BOB ESPONJA SUAV200ML				
	01/02/2012	1,000	4,99	UN	4,99
	01/03/2012	3,000	14,97	UN	4,99
	01/04/2012	3,000	14,97	UN	4,99
	01/05/2012	1,000	4,99	UN	4,99
	01/06/2012	1,000	4,99	UN	4,99
	01/07/2012	5,000	24,95	UN	4,99
	01/08/2012	1,000	4,99	UN	4,99
	01/09/2012	2,000	9,98	UN	4,99
	01/10/2012	0,400	19,96	UN	49,90
	01/11/2012	2,000	9,98	UN	4,99
	01/12/2012	2,000	9,98	UN	4,99

Veja que para o mês de outubro/2012 a quantidade considerada foi de 0,400 unidades.

No arquivo Sintegra de outubro/2012, as saídas por ECF naquele mês está representado pelo Registro tipo 60R a seguir.

60R1020120000000001800300000000040000000000000000199600000000000019961700

A parte azulada representa o código do produto. Para conhecer as informações é necessário saber a sequência da estrutura do registro.

Simplificando temos:

3	6	14	13	16	16	4	54
TIPO	MMAAA	CODIGO	QTD	VL_MERC	BCICMS	SIT	BRANCOS

São: 03 dígitos para o tipo do registro; 06 dígitos para mês e ano; 14 dígitos para código do item; 13 dígitos para quantidade; 16 dígitos para valor da mercadoria; 16 dígitos para base de cálculo; 04 dígitos para situação tributária; e mais 54 dígitos em branco. Total de 126 dígitos por linha de registro tipo 60R.

Divide o registro acima da seguinte forma:

3	6	14	13	16	16	4	54
TIPO	MMAAA	CODIGO	QTD	VL_MERC	BCICMS	SIT	BRANCOS

60R 102012 00000000018003 0000000004000 0000000000001996 0000000000001996 1700

Não se representa a vírgula no Sintegra. A quantidade deve ser representada com 3 dígitos na fração. Logo a quantidade 0000000004000 representa a 0000000004,000.

O valor da mercadoria e a base de cálculo deve ser representada com duas casas decimais. Logo o valor 0000000000001996 representa 0000000000019,96.

Veja que no demonstrativo acima o valor da mercadoria está correto, ou seja, R\$ 19,96. Porém a quantidade indicada de 0,400 representa o erro na leitura do arquivo Sintegra. A quantidade correta é 0000000004,000 unidades.

Junta os arquivos Sintegra de 2012 e a relação de itens com quantidade fracionada para saídas.

Examinando esta infração juntamente com as razões do defendente, verifico que relativamente a inclusão de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, no levantamento fiscal, vale as considerações feitas a respeito da infração 02.

No que tange a alegação de que no levantamento fiscal constam mercadorias com fracionamento de quantidades, em itens que não admitem fracionamento, constato que se confirma. Os erros apontados pela defesa **se repete** em vários itens, conforme contido no CD fl. 2075.

Sobre o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, observo que se trata de um *Roteiro de Auditoria* que possui peculiaridades, e em tais levantamentos ocorrem dificuldades face à diversidade de espécies, denominações e unidades de medidas de mercadorias envolvidas e de procedimentos aplicáveis nas diversas situações.

Para orientar os trabalhos de auditoria fiscal de estoques e uniformizar os procedimentos, a Portaria 445/98, estabelece que o levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária. (Art. 1º)

A apuração de débitos do ICMS mediante esse tipo de auditoria requer os seguintes cuidados: I - criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento; II - atentar para unidade de medida a ser adotada, que há de ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros, etc.; III - nos casos em que o contribuinte não especifique com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, devesse fazer o agrupamento de cada item a reunir num mesmo item as espécies de mercadorias afins. (Art. 3º).

Estas considerações são importantes, visto que, com as inconsistências detectadas no levantamento fiscal, verifico que para atender as solicitações feitas pela 5ª JJF, se faz necessário a emissão de uma Ordem de Serviço para serem baixados os arquivos da empresa, (exercício 2012) implicando análise e verificação de todos os livros e documentos (notas fiscais de entradas e saídas, livros de Inventário) do período apontado, para que se realize os ajustes necessários dos lançamentos ali registrados, excluindo os equívocos cometidos na ação fiscal, o que caracteriza um trabalho típico da Fiscalização e foge das atribuições desta Assessoria Técnica do CONSEF/ASTEC.

Sendo assim, não foram realizados ajustes nesta infração 05.

Manifestação empresarial reiterativa.

Fisco diz nada ter a acrescentar (fl. 2118).

Após as medidas instrutórias tomadas, entendo como satisfatórios para formação do meu convencimento os elementos probatórios trazidos aos autos, estando o PAF devidamente

instruído, não havendo necessidade, nos termos do art. 147, I, “a”, do RPAF-BA, de qualquer dilação probatória adicional, inclusive diligência ou perícia.

Eis o relatório.

VOTO

Adotamos como nossos os termos da decisão de primeiro grau anterior, no que respeita às preliminares:

“Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; não há falta de motivação, pois foram indicados os fatos que ensejaram o ato e os preceitos jurídicos que autorizaram a sua prática. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias à sua defesa, inclusive as planilhas e arquivos eletrônicos da fiscalização, conforme anexados aos autos e recibo à fl. 131, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. Assim, não vislumbro a alegada insegurança jurídica sustentada pela defesa ou mesmo a falta de demonstração das infrações 01, 02, 04 e 05, imputadas ao sujeito passivo, conforme melhor análise no exame do mérito.”

Preliminares afastadas.

Logo, é de se dizer que o auto de infração atende aos requisitos formais, ressalvadas as situações adiante enunciadas especificamente para determinadas infrações.

Obedecidos os princípios processuais administrativos tributários.

Indefiro os pedidos de diligência e/ou perícia adicionais porque já presentes os elementos instrutórios necessários ao deslinde da questão.

Vamos à análise de mérito, irregularidade a irregularidade.

Infração 01.

A tese empresarial vai na linha de que parte das notas fiscais com crédito glosado se referem a embalagens, além de ter havido glosa em duplicidade para a NF 223485.

A duplicidade do estorno para a NF 223485 já foi reconhecida nos autos, de modo a abater-se da cobrança R\$ 1,19.

Por outro lado, pelo descritivo (sacos e sacolas de plástico) das mercadorias contidas nas NFs 9797 e 10043, não dá para saber se foram usadas como embalagem ou material de uso da própria empresa, em face de suas características. O que depõe contra a impugnante é a utilização do CFOP 1556 - Compra de material para uso ou consumo.

Como a empresa lida com comercialização de diversos produtos, não se descarta a possibilidade de uma quantidade de sacos e sacolas – expressada em duas notas fiscais - tenha sido usada para consumo próprio, até porque existe movimentação interna nestes empreendimentos que demandam utilização destas mercadorias, sem repassá-las para os clientes.

Entretanto, o que depõe a favor do sujeito passivo é a quantidade apontada nos citados documentos fiscais: não soa razoável que a empresa adquira 22 kg de sacola grande leitosa, 79 kg de sacola pequena leitosa e 410 kg de sacola grande azul impressa para a NF 9797, e 108 kg de saco picotado, 28kg de sacola grande leitosa, 78 kg de sacola pequena leitosa e 516kg de sacola grande azul impressa para a NF 10043, com a finalidade de usar todas elas para consumo interno. Seguimos este raciocínio. Logo, consideramos as aquisições com o fim de embalagens para os clientes da autuada.

Cobrança procedente em parte, no valor de R\$ 1,19, quantia relacionada à NF 223485, já retirada a duplicidade.

Infração 02.

O lançamento diz respeito à aplicação errada da alíquota do ICMS.

Os argumentos empresariais foram os seguintes:

Muitas mercadorias incluídas no levantamento fiscal já contavam com a tributação encerrada quando da saída.

Trouxe exemplos para operações praticadas com ISQUEIRO, BROA DE MILHO, ESCOVA P/ ROUPA (limpeza), ROSQUINHA COCO, TAFF-MAN-E (energético), DANONINHO (iogurte), MASSA LAZANHA, ESCOVA P/ SAPATO, ESCOVA UNHA PLÁSTICA, POLPA DANITO BEM 10 (iogurte), POLPA BATAVO (iogurte), SEQUILHOS, GRANULADO CHOCOLATE, DANONE INTEGRAL (iogurte) e GRANULADO TRADICIONAL (chocolate).

Os arquivos eletrônicos enviados via Sintegra continham inconsistências de dados, que acabavam comprometendo o valor calculado pelo fisco.

Depois de explicar o procedimento para escrituração de vendas emitidas através de cupons fiscais, o sujeito passivo apresentou divergências entre os arquivos 60 A e 60 R, **as quais não receberam a contradita necessária por parte da auditoria**. Logo, as inconsistências foram delatadas **especificamente** pelo sujeito passivo, ao revés do que sustentara a Fazenda Pública.

A impugnante sugeriu que, para detecção de problemas na tributação para estes casos, seria necessário que a auditora fiscal demonstrasse quais os valores que deveriam ter sido lançados no livro Registro de Saídas para cada dia de venda e por ECF. Ou seja, demonstrar, para cada Redução Z escriturada no respectivo livro Registro de Saídas que os valores lançados para as diversas alíquotas efetivas estavam divergentes dos valores apurados no levantamento fiscal realizado.

A segunda diligência realizada pela ASTEC revisou os valores do levantamento fiscal e excluiu os produtos de saídas com tributação encerrada, declarando o seguinte: “caso o ilustre Relator da 5ª JJF acate os argumentos defensivos, realizando-se a exclusão destes produtos, alegados como enquadrados na substituição tributária, a infração 02 remanesce em **R\$ 2.926,46**, conforme demonstrativo fls. 2098 a 2103”.

Efetivamente, a impugnante justificou que havia no levantamento fiscal mercadorias com tributação já encerrada, a exemplo de isqueiros e massa para lasanha, inclusive com demonstração de como foi o tratamento dado nos arquivos eletrônicos.

Eis a relação dos itens:

CODIGO	DESCPROD	UM
00000000020747	BROA MILHO VALERIA 400G	UN
00000000024743	ESCOVA ANATOMICA LIMPAMANIA	UN
00000000024940	ESC ROUPA SAN MARCUS OVAL PLAST	UN
00000000024979	ESC/SAPATO CONDOR N1 UND	UN
00000000026924	GRANULADO VISCONTI TRAD 130G	UN
00000000027487	ISQUEIRO UNIDADE	UN
00000000031252	POLPA BATAVO MOR/GRAV PL C/6UN 540G	UN
00000000032522	ROSQ VALERIA CRIST COCO 200G	UN
00000000033504	SEQ TENTACAO COCO 100G	UN
00000000036326	ESCOVA ROUPAS COM ALCA NCAVAS UN	UN
00000000036777	MOCHILA PORTA LANCHE SENINHA UN	UN
00000000037243	SEQUILHOS LYND 180G	UN
00000000037965	ESC UNHA SAN MARCUS REF162 PLAST	UN

Preferimos ficar com o abalizado posicionamento do *expert*.

Infração considerada procedente em parte, no valor de R\$ 2.926,46.

Infração 03

Trata-se de utilização indevida de créditos fiscais porquanto as mercadorias sujeitaram-se à tributação antecipada.

Efetivamente, para saber se a tributação foi antecipada ou não, mister constar nos autos as NCMs das mercadorias alcançadas.

A falta da classificação fiscal vulnera a segurança na determinação da infração, proporcionando a nulidade da exigência, nos termos do art. 18, IV, 'a' do RPAF-BA. Descritivo do produto e NCM são requisitos primordiais para caracterização do regime jurídico sobre o qual se realizou a operação.

Daí acompanharmos o entendimento da primeira decisão de primeiro grau e do segundo parecer da ASTEC.

Irregularidade considerada nula.

Infração 04.

Exige-se ICMS em face da omissão de saídas tributáveis, constatada pela manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes.

Independente de se saber quem tem o ônus da prova, o mais importante neste PAF é que a Assessoria Técnica deste Conselho fez a análise das contas e lançamentos contábeis efetuados, concluindo pela procedência parcial da irregularidade.

Logo, adotamos na íntegra em nossa decisão as razões encontradas pelo *expert*, nomeadamente no segundo parecer:

“O Autuado afirmou que teria como comprovar, que parte dos valores lançados na Conta Fornecedores, de fato, ainda não teriam sido pagos no final de 2012, portanto não existiria passivo fictício. Informou que sua contabilidade, no próprio período de fiscalização, teria identificado inconsistências/ausências de contabilizações e conciliações bancárias, pois havia fornecedores com saldos em aberto com valores que já tinham sido pagos, ora à vista, ora em duplicatas, sendo estas no próprio ano-calendário.

Cabe esclarecer, que Passivo Fictício consiste no passivo inexistente, ou seja, duplicatas de fornecedores ou contas a pagar já liquidadas, mas não baixadas pela contabilidade por falta de saldo contábil suficiente na Conta Caixa. O dinheiro existiu fisicamente para pagar as contas, mas se os pagamentos fossem contabilizados, a conta Caixa ficaria com saldo credor, isto é, denunciaria que houve mais saídas que entradas de dinheiro. Se a origem do numerário utilizado no pagamento das duplicatas e contas a pagar não for devidamente comprovada como de procedência externa, o montante será tido como receitas omitidas pela pessoa jurídica. Isso significa que as contas foram pagas com recursos provenientes de receitas omitidas.

O Autuado foi intimado, para que objetivamente apontasse no levantamento fiscal, quais as Contas de Fornecedores tiveram os valores das respectivas duplicatas quitadas após o exercício de 2012, a partir do saldo remanescente em aberto, fls.62/64 elidindo assim, a acusação de que seriam passivos fictícios.

Atendendo a intimação, o autuado elaborou demonstrativo apensando os respectivos comprovantes de quitação ocorridos no exercício de 2013, fls.2078/2090, e foram apresentadas duplicatas liquidadas com os respectivos comprovantes no valor total de R\$ 10.689,65.

Sendo assim, considerando o saldo a comprovar de R\$ 356.624,81, fl.64, abatido o valor ora comprovado temos: $356.624,81 - 10.689,65 = 345.935,16$.

Aplicando-se a proporcionalidade prevista na portaria 56/07 - índice de 68%.

$R\$ 345.935,16 \times 0,68 = R\$ 235.235,91 \times 0,17 = ICMS a recolher R\$ 39.990,10$

Conclui-se, portanto, que excluídos os valores ora comprovados, a infração 04, remanesce no valor de R\$ 39.990,10”.

Infração parcialmente procedente, no montante histórico de R\$ 39.990,10.

Infração 05.

Cobra-se imposto decorrente da omissão de saídas tributáveis apurada através de levantamento quantitativo de estoques, abatido o valor da irregularidade anterior.

Da anamnese dos elementos instrutórios e argumentos expendidos pela autuante, autuada e perícia do auditor da ASTEC, podemos dizer o seguinte:

Foram inclusos no levantamento mercadorias de tributação antecipada como se fossem mercadorias de tributação normal. A indicação da NCM é fundamental para individualização do produto contado neste tipo de auditoria.

Foram tomadas quantidades inferiores a 1 (hum) para determinados itens quando, em verdade, isto não seria possível acontecer. Efetivamente, houve uma leitura equivocada dos arquivos Sintegra. Assim foi a explanação defensiva:

“Tomemos o item de código 00000000018003 que representa CD BOB ESPONJA SUAV200ML, conforme indicado no demonstrativo LEVANTAMENTO QUANTITATIVO - RESUMO MENSAL POR ITEM – ECF apresentado pela auditora fiscal.

	DATA		QUANT	VALOR	UNIDADE	VALOR UNIT
CÓD.	00000000018003	CD BOB ESPONJA SUAV200ML				
	01/02/2012		1,000	4,99	UN	4,99
	01/03/2012		3,000	14,97	UN	4,99
	01/04/2012		3,000	14,97	UN	4,99
	01/05/2012		1,000	4,99	UN	4,99
	01/06/2012		1,000	4,99	UN	4,99
	01/07/2012		5,000	24,95	UN	4,99
	01/08/2012		1,000	4,99	UN	4,99
	01/09/2012		2,000	9,98	UN	4,99
	01/10/2012		0,400	19,96	UN	49,90
	01/11/2012		2,000	9,98	UN	4,99
	01/12/2012		2,000	9,98	UN	4,99

Veja que para o mês de outubro/2012 a quantidade considerada foi de 0,400 unidades.

No arquivo Sintegra de outubro/2012, as saídas por ECF naquele mês está representado pelo Registro tipo 60R a seguir.

60R1020120000000001800300000000004000000000000000199600000000000019961700

A parte azulada representa o código do produto.

Para conhecer as informações é necessário saber a sequência da estrutura do registro.

Simplificando temos:

3	6	14	13	16	16	4	54
TIPO	MMAAA	CODIGO	QTD	VL_MERC	BCICMS	SIT	BRANCOS

São: 03 dígitos para o tipo do registro; 06 dígitos para mês e ano; 14 dígitos para código do item; 13 dígitos para quantidade; 16 dígitos para valor da mercadoria; 16 dígitos para base de cálculo; 04 dígitos para situação tributária; e mais 54 dígitos em branco. Total de 126 dígitos por linha de registro tipo 60R.

Dividimos o registro acima da seguinte forma:

3	6	14	13	16	16	4	54
TIPO	MMAAA	CODIGO	QTD	VL_MERC	BCICMS	SIT	BRANCOS
60R	102012	00000000018003	0000000004000	0000000000001996	0000000000001996	1700	

Não se representa a vírgula no Sintegra. A quantidade deve ser representada com 3 dígitos na fração. Logo a quantidade 0000000004000 representa a 0000000004,000.

O valor da mercadoria e a base de cálculo deve ser representada com duas casas decimais. Logo o valor 0000000000001996 representa 00000000000019,96.

Veja que no demonstrativo acima o valor da mercadoria está correto, ou seja, R\$ 19,96. Porém a quantidade indicada de 0,400 representa o erro na leitura do arquivo Sintegra. A quantidade correta é 0000000004,000 unidades”.

Tal incongruência foi atestada pelo segundo parecerista da ASTEC, ao afiançar que quanto a “alegação de que no levantamento fiscal constam mercadorias com fracionamento de quantidades, em itens que não admitem fracionamento, constato que se confirma. Os erros apontados pela defesa **se repetem em vários itens, conforme contido no CD fl. 2075**” (destaques da transcrição).

Logo, as inconsistências foram especificamente apontadas pelo sujeito passivo, ao contrário do que sustentara a fazenda Pública.

Há necessidade de que o levantamento quantitativo de estoques siga os rigores da Port. 445/98, a saber: 1. Cautela máxima na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento; 2. Adoção da medida correta na contagem, devendo ser a mesma utilizada pelo contribuinte para cada espécie de mercadoria: unidade, dúzias, quilos, toneladas, grosas, sacos de “x” quilos, caixas com “x” unidades, metros, litros, etc.; 3. Nos casos do contribuinte não especificar com exatidão as mercadorias comercializadas, ou quando uma mercadoria possa ser identificada por mais de uma denominação, ou ainda quando determinada mercadoria comporte vários subgrupos ou diversas referências, adotar-se a técnica do agrupamento.

Neste cenário de incertezas, deparamo-nos com uma irregularidade de determinação **inconclusa**, devendo a cobrança neste particular desembocar no terreno das nulidades, *ex vi* do art. 18, IV, ‘a’, do RPAF-BA.

Irregularidade considerada nula.

Auto de Infração julgado PROCEDENTE EM PARTE, na quantia histórica de R\$ 42.917,65, mais consectários.

Por todo o exposto, o quadro de infrações fica assim:

	Lançado	Procedente	Base para quantificação
Inf 01	577,88	1,19	(fevereiro 2012)
Inf 02	4.277,30	2.926,46	(demonstrativo fls. 2098 a 2103)
Inf 03	2.463,08	0,00	
Inf 04	41.183,39	39.990,10	(dezembro 2012)
Inf 05	79.716,73	0,00	
Totais	128.218,38	42.917,75	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206882.0001/15-5, lavrado contra **TUPY CALDAS COMÉRCIO DE ALIMENTOS E LANCHONETE EIRELI**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor histórico de **R\$ 42.917,75**,

acrescido das multas de 60% sobre R\$ 2.927,65 e de 100% sobre 39.990,10, previstas no art.42,incisos VII, “a”, II, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de maio de 2025.

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO DUTRA FREITAS - JULGADOR