

A. I. Nº - 206951.0006/02-5  
AUTUADO - DANTAS COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA.  
AUTUANTES - GERALDA INÉS TEIXEIRA COSTA e EGÍDIO SILVA  
ORIGEM - INFAC VITÓRIA DA CONQUISTA  
INTERNET - 20/08/2003

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0300-03/03**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. **b)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **c)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS AINDA FISICAMENTE EM ESTOQUE. **d)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. 2. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES COM BASE DE CÁLCULO FIXADA PELA UNIDADE FEDERADA DE ORIGEM SUPERIOR À ESTABELECIDA EM LEI COMPLEMENTAR, CONVÉNIOS OU PROTOCOLOS. 5. BASE DE CÁLCULO. **a)** PERDA DO BENEFÍCIO DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A concessão do benefício da redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00 é condicionada ao cumprimento das normas estabelecidas no Termo de Acordo firmado entre as partes (SEFAZ e contribuinte). Nulidade afastada pelo órgão julgador de segunda instância. No mérito, a infração 10 ficou caracterizada. **b)** SUBFATURAMENTO. UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS EXTRAFISCAIS. Devido o retorno dos autos à 1<sup>a</sup> Instância para apreciação apenas do mérito da infração 10, permanece mantida a Decisão anterior em relação as demais infrações. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 12/12/02, para exigir o ICMS no valor de R\$163.470,05, acrescido das multas de 60%, 70% e 100%, em decorrência de:

1. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado (1999) – R\$6.669,74;
2. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas – R\$9.528,83;
3. Falta de recolhimento do imposto constatado pela apuração de diferenças, tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o tributo sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas -, 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 (2001) – R\$18.043,33;
4. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2001) – R\$17,96;
5. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2001) – R\$5,39;
6. Falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos Anexos 69 e 88 – R\$18.038,60;
7. Falta de recolhimento do imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e relacionadas nos Anexos 69 e 88 – biscoito e macarrão – R\$13.048,21;
8. Utilização indevida de crédito fiscal nas operações com base de cálculo fixada pela unidade federada de origem superior à estabelecida em lei complementar, convênios ou protocolos (aquisições de leite em pó), cuja base de cálculo foi reduzida por força do Decreto nº 7.826/00 – R\$4.530,06;
9. Omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas, em razão de subfaturamento praticado pelo remetente – R\$1.648,98;
10. Falta de recolhimento do imposto referente a saídas de produtos com utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo, com infringência do disposto nas Cláusulas quinta e sexta do Decreto nº 7.799/00, uma vez que o contribuinte adquiriu e vendeu mercadorias com comprovado subfaturamento – R\$64.629,87;
11. Falta de recolhimento do imposto em razão de utilização de documentos extra fiscais (orçamentos), em substituição aos documentos fiscais, além de subfaturamento da base de cálculo indicada nas notas fiscais de saídas – R\$7.137,46;

12. Falta de recolhimento do imposto em razão de utilização de documentos extra fiscais (orçamentos), em substituição aos documentos fiscais, além de subfaturamento da base de cálculo indicada nas notas fiscais de saídas – R\$20.171,62.

Às fls. 17 a 21 foi acostado um Mandado Liminar de Busca e Apreensão expedido pelo MM Juiz de Direito da 2ª Vara Cível e de Fazenda Pública da Comarca de Vitória da Conquista - Bahia, extraído dos autos da Ação de Busca e Apreensão - Processo nº 20024588-4 -, o qual foi requerido pela Fazenda Pública do Estado da Bahia contra o contribuinte autuado, tendo sido apreendidos documentos diversos e arquivos magnéticos relacionados pelos auditores fiscais encarregados. Às fls. 22 a 25, foram anexadas intimações e solicitações de prorrogação de Ordem de Serviço.

O autuado apresentou defesa (fls. 1758 a 1765), inicialmente aduzindo que a quase totalidade das infrações apontadas não foi comprovada, “excetuando-se apenas algumas ocorrências, derivadas de atos voluntários, as quais já foram reconhecidas perante a autoridade fiscal”.

Preliminarmente, suscita a nulidade do lançamento, por cerceamento do direito de defesa, porque ele não apresenta a descrição dos fatos de forma precisa e a indicação específica da norma infringida e da penalidade cabível e, além disso, “apesar do Auto de Infração referir-se a Declarações de terceiros e documentos obtidos junto a estes, inclusive fazendo alusão ao nome de alguns deles, não foram encaminhadas cópias dos mesmos ao impugnante”, em flagrante desobediência à legislação. Transcreve o artigo 10, da Lei nº 70.235/92 e os artigos 39 e 46, do RPAF/99.

No mérito, argumenta o seguinte:

Infração 1 - que emitiu os documentos fiscais próprios em todas as operações de saídas realizadas, conforme os documentos que juntou às fls. 1998 a 3474 (Anexo II).

Infração 2 – procedeu de forma regular no registro das operações de entradas e saídas, efetuando o pagamento do imposto devido, consoante os comprovantes acostados às fls. 3476 a 3499 (Anexo III).

Infração 3 – ao contrário do afirmado pelos autuantes, não houve falta de pagamento do ICMS, “haja vista que todos os registros corresponderam ao número e valor efetivamente comercializado, tendo o imposto sido recolhido com base nesses dados”, consoante os documentos às fls. 3501 a 5680 (Anexo IV).

Infrações 6 e 7 – o imposto foi pago pelo fornecedor, junto ao Fisco de origem, daí porque ele não estava obrigado a efetuar a antecipação do tributo, de acordo com os documentos de fls. 5682 a 5871 (Anexo V).

Infração 8 – todos os créditos fiscais foram utilizados em consonância com a legislação, conforme os documentos de fls. 5587 a 5681 (Anexo VI).

Infração 10 – entendendo que houve redução indevida do benefício de redução da base de cálculo do ICMS, os autuantes desconsideraram, sem qualquer formalidade, o Regime Especial que foi concedido ao seu estabelecimento, aplicando retroativamente a alíquota de 17%. Entretanto, entende que esta não é a melhor interpretação, haja vista que o “eventual cancelamento do regime depende de ato formal, editado pela autoridade competente e só pode ser efetuado depois do processo administrativo ser julgado em definitivo”.

Acrescenta que o próprio Termo de Acordo a que se referem os autuantes, cuja celebração foi autorizada pelo Decreto nº 7.799/00, esclarece a situação ao estabelecer, no § 1º da Cláusula Sexta que “implicará na imediata suspensão do direito de fruição do benefício a que se refere o presente Termo, a falta de pagamento de débitos tributários apurados mediante lançamento de Ofício, considerando-se, neste caso, o resultado do julgamento em definitivo do respectivo

processo na instância administrativa”. Sendo assim, conclui que o ato levado a efeito pelos autuantes não tem nenhuma validade, uma vez que ainda não ocorreu o julgamento definitivo do PAF e, ademais, o aludido cancelamento exige formalidade específica e ato editado pela autoridade fiscal que detenha atribuição funcional para tanto, a qual não se confunde com a pessoa do auditor responsável pela autuação.

Finaliza, protestando pela produção de todas as provas admitidas em direito e requer a “realização de diligência e perícia fiscal, (...) considerando-se, especialmente, a complexidade da matéria envolvida na espécie. Pede a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes, em sua informação fiscal (fls. 5786 a 5790), rebatem as preliminares de nulidade, sob o argumento de que todas as infrações descritas no lançamento estão fartamente comprovadas. Acrescentam que os documentos juntados ao PAF estiveram à disposição do autuado “na Carteira de Auto no período de 26/12/2002 a 28/01/2003; voltando em diligência à mesma Carteira em 06/02/2003, e lá permanecendo até 21/03/2003, (40 dias), conf. Tramitação anexa fls. 5782 a 5784 (aguardando documento)”.

No mérito, afirmam que os anexos juntados pelo contribuinte, como provas para elidir a ação fiscal, não servem para elucidar os fatos. Em seguida, passam a analisar e combater os argumentos defensivos da seguinte forma:

Infração 1 – aduzem que o autuado, a fim de tentar elidir a infração, deveria ter apresentado um novo levantamento quantitativo de estoques, semelhante ao que foi efetuado pela fiscalização, indicando com objetividade os erros porventura cometidos. Alegam que os Anexos IV, V, VI e VII se constituem de cópias não autenticadas de livros e documentos fiscais que não servem para esclarecer os fatos e a juntada de notas fiscais de retorno (Anexo II) emitidas pelo depósito fechado não podem ser acatadas, primeiro, porque se referem a novembro/00, quando o levantamento fiscal é relativo ao exercício de 1999 e, segundo, porque não se trabalha, nesse tipo de auditoria, com notas fiscais de remessa e retorno, mas apenas com as efetivas saídas de mercadorias.

Infração 2 – a irregularidade foi apurada mediante as notas fiscais capturadas no CFAMT e “circularização feita junto aos fornecedores da impugnante” e devidamente comprovada mediante os documentos anexados às fls. 87 a 129. Dizem que o Anexo III apresentado pelo autuado (fls. 3476 a 3499) é constituído de “notas fiscais com números divergentes dos que foram fornecidos pelo fornecedor na circularização, consoante os documentos de fls. 128 e 129 do PAF e devem se referir a compras efetuadas com duas notas fiscais ao mesmo tempo.

Infração 3 – foi detectada através de levantamento quantitativo de estoques com base nos arquivos magnéticos fornecidos pelo próprio autuado e, se houve equívocos, são de opinião que foram cometidos pelo contribuinte. Ressaltam que o contribuinte deveria ter apresentado um levantamento de estoques, equivalente ao da auditoria, com a indicação precisa dos equívocos acaso cometidos. Acrescentam que o sujeito passivo juntou cópias de notas fiscais de retorno de depósito, as quais não foram incluídas no trabalho fiscal.

Infrações 6 e 7 – o imposto reclamado foi decorrente da falta de antecipação tributária e apurado com a inclusão de todos os recolhimentos efetuados por meio dos DAE's e GNRE's apresentados durante a ação fiscal, os quais estão acostados às fls. 211 a 229. Alegam que, no Anexo V, o contribuinte juntou photocópias não autenticadas de DAE's, com anotações feitas à mão, a fim de comprovar o recolhimento do ICMS antecipado referente às Notas Fiscais nºs 5749, 5767, 5777, 5785, 5809, 5819 e 5828 e, portanto, “as provas apresentadas não são suficientes para descharacterizar a infração”.

Infração 8 – esclarecem que o crédito fiscal foi “glosado” em decorrência da redução da base de cálculo na saída de leite em pó, cuja carga tributária efetiva equivale à aplicação da alíquota de 7%.

Infração 10 – foi exigido o imposto tendo em vista que o contribuinte praticou subfaturamento e emitiu documentos extra fiscais (conforme descrito nas infrações 9, 11 e 12), procedimento que deu ensejo à Ação de Busca e Apreensão já relatada no Auto de Infração. Prossegue dizendo que, agindo de forma dolosa, o autuado descumpriu o Termo de Acordo celebrado com a SEFAZ/BA e, conforme previsto na Cláusula 5ª, do Decreto nº 7.799/00 (fls. 305 a 308) teve imediatamente suspenso o seu direito à fruição do benefício da redução de base de cálculo.

Ressaltam que essa mesma matéria já foi objeto de Auto de Infração (nº 206766.0006/02-4), o qual foi julgado Procedente pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão JJF nº 0068/01-03. Por fim, pedem a procedência deste lançamento.

Esta 3ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela procedência em parte deste Auto de Infração, por meio do Acórdão JJF nº 0160-03/03 (fls. 5793 a 5804), do qual foram cientificados o autuado (fls. 5806 e 5812) e os autuantes (fl. 5810).

A 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0345-11/03 (fls. 5813 a 5818), decidiu Prover Parcialmente o Recurso de Ofício interposto, mantendo o julgamento da Primeira Instância em relação à infração 2. Reformou, entretanto, a decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, quanto à infração 10 deste lançamento, afastando a nulidade decretada e determinando o retorno do PAF a este órgão julgador “para apreciar as razões de mérito da infração 10”.

O autuado e os autuantes foram cientificados da Decisão da Segunda Instância (fls. 5820, 5821, 5824 e 5826), mas não se manifestaram nos autos.

## VOTO

Inicialmente, ressalto que o julgamento desta 3ª JJF se limitará à apreciação do mérito relativo à infração 10, tendo em vista que o julgamento anterior, pela nulidade deste item, foi afastado pela dota 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão CJF nº 0345-11/03 (fls. 5813 a 5818), em grau de Recurso de Ofício.

Assim, permanecem procedentes as infrações 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 11 e 12 e parcialmente procedente a infração 2, no valor de R\$7.618,85, tendo em vista que, em relação a esta última infração, o julgamento da Primeira Instância foi confirmado pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Quanto à infração 10, os prepostos fiscais exigiram o ICMS sem o benefício da redução da base de cálculo prevista no Decreto nº 7.799/00, em razão da constatação de que o sujeito passivo praticou, a partir de dezembro/01, operações de saídas de mercadorias com subfaturamento e através da emissão de documentos extrafiscais (orçamentos), conforme indicado nas infrações 9, 11 e 12 deste lançamento.

O artigo 7º do Decreto nº 7.799/00 assim se expressa:

*Art. 7º. A utilização do tratamento tributário previsto nos artigos 1º, 2º e 3º-A fica condicionada à celebração de Termo de Acordo específico, a ser firmado entre o Estado da Bahia, representado pela Secretaria da Fazenda, através da Diretoria de Administração Tributária - DAT da circunscrição fiscal do contribuinte, e o interessado, no qual serão determinadas as condições e procedimentos aplicáveis ao caso.*

Na situação em análise, o autuado assinou Termo de Acordo com a SEFAZ/BA, no dia 28/08/01, nos moldes previstos no acima mencionado Decreto nº 7.799/00, consoante o documento acostado às fls. 305 a 308, com o objetivo de usufruir do benefício da redução de base de cálculo de 41,176%

nas operações de saídas internas de mercadorias. O Termo de Acordo celebrado entre as partes estabelece ainda o seguinte:

**Cláusula quinta** – *Implicará na imediata suspensão do direito de fruição do benefício a que se refere o presente Termo de Acordo o cometimento das infrações tipificadas a seguir, decorrentes de atos praticados pela ACORDANTE após a data de vigência deste Termo:*

- a) realização de operação ou prestação sem documentação fiscal ou com documentação fiscal inidônea;*
- b) entrega de mercadoria a destinatário diverso do indicado no documento fiscal;*
- c) utilização do mesmo documento fiscal para acobertar mais de uma operação ou prestação;*
- d) emissão de documento fiscal com numeração ou seriação em duplicidade;*
- e) consignação, no documento fiscal correspondente, de quantia diversa do valor da operação ou prestação;*
- f) adulteração ou falsificação de documentos e livros fiscais ou contábeis;*
- (...)*
- h) realização de qualquer ação ou omissão fraudulenta diversa das especificadas expressamente no RICMS/BA;*
- i) utilização indevida de crédito, pela não entrada real ou simbólica da mercadoria no estabelecimento;*
- j) consignação de informações divergentes entre as vias do mesmo documento fiscal, que impliquem recolhimento a menor.*

**Parágrafo primeiro** – *Tendo sido julgado procedente, em decisão definitiva no âmbito administrativo, o lançamento de ofício correspondente a uma ou mais infrações previstas no “caput” desta cláusula:*

*I – o imposto incidente nas operações ocorridas a partir da assinatura do presente Termo de Acordo será considerado integralmente devido, desde a ocorrência dos respectivos fatos geradores, sem o benefício da redução nele prevista;*

*II – não será firmado novo Termo de Acordo.*

**Cláusula sexta** - *Constatada a ocorrência de infração distinta das mencionadas na cláusula anterior, decorrente de ato praticado pela ACORDANTE após a data de vigência do presente Termo de Acordo e que resulte na falta de pagamento do ICMS, a ACORDANTE perderá direito aos benefícios aqui tratados se o pagamento do imposto não ocorrer no prazo de 10 (dez) dias, contados da data da ciência do julgamento definitivo do respectivo processo na instância administrativa.*

Assim, pelas regras do Termo de Acordo firmado, o contribuinte poderia usufruir do benefício fiscal de redução da base de cálculo de 41,176%, mas se obrigava, em troca, a não cometer ilícitos tributários. Em caso de constatação, pela fiscalização, de que o Acordante incorreria, após a celebração do acordo, na prática das irregularidades fiscais relacionadas na Cláusula quinta acima transcrita, pela gravidade com que se revestem tais procedimentos, poderiam advir duas consequências:

1. a imediata suspensão do direito de fruição do benefício fiscal, a partir do momento em que se constatou o comportamento ilícito;

2. a exigência do ICMS integral, incidente nas operações ocorridas a partir da assinatura do Termo de Acordo, portanto, sem a redução da base de cálculo, desde a ocorrência dos fatos geradores, e, ainda, a proibição de celebração de novo Termo de Acordo.

Esta 3<sup>a</sup> JJF decidiu, no julgamento anterior, decretar a nulidade da infração 10 do Auto de Infração sob o entendimento de que, qualquer que fosse a irregularidade tributária cometida pelo contribuinte, a perda do direito à redução da base de cálculo de forma retroativa somente ocorreria após o julgamento em definitivo, no âmbito administrativo, pela procedência do lançamento de ofício que visava a exigir o imposto em decorrência das irregularidades anteriormente cometidas pelo contribuinte.

Este, entretanto, não foi o posicionamento adotado pela 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal que, através do Acórdão CJF nº 0345-11/03 (fls. 5813 a 5818), decidiu prover parcialmente o Recurso de Ofício interposto, para reformar a decisão da 3<sup>a</sup> JJF, quanto à infração 10 deste lançamento, afastando a nulidade decretada e determinando o retorno do PAF a este órgão julgador “para apreciar as razões de mérito da infração 10”.

Sendo assim, no mérito, estando comprovado, nos autos deste Auto de Infração, o cometimento de ilícitos fiscais, consubstanciado na prática de subfaturamento (infração 9) e operações de saídas de mercadorias tributáveis através de notas de orçamento, em substituição aos documentos fiscais (infrações 11 e 12), fatos inclusive reconhecidos tacitamente pelo contribuinte, entendo que está correta a autuação, em relação à infração 10, considerando que o sujeito passivo não fazia jus ao benefício da redução de base de cálculo de 41,176% previsto no Decreto nº 7.799/00.

Por tudo quanto foi exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206951.0006/02-5, lavrado contra **DANTAS COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$161.560,07**, sendo R\$23.204,51, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$9.463,53 e 70% sobre R\$13.740,98, previstas no art. 42, II, “a” e “d”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96 e os acréscimos moratórios correspondentes e R\$138.355,56, acrescidos das multas de 60% sobre R\$90.788,60, 70% sobre R\$20.257,88 e 100% sobre R\$27.309,08, previstas no art. 42, II, “a” e “d”, VII, “a”, III, e IV, “f” e “h” da citada lei e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2003.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA - JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA