

**PROCESSO** - A. I. Nº 276468.0110/06-4  
**RECORRENTE** - FLY EXPRESS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF Nº 0164-01/07  
**ORIGEM** - IFAZ ATACADO  
**INTERNET** - 04/08/2008

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0212-12/08

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE DE PROCEDIMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. ARMAZÉM GERAL. SAÍDAS DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. RECOLHIMENTO A MENOS POR ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DEVIDOS. O contribuinte faz jus aos créditos fiscais destacados nos documentos fiscais idôneos, conforme previsto na legislação tributária. No caso em tela, a metodologia empregada pelo autuante na apuração do imposto recolhido a menos não possui respaldo legal. O contribuinte não pode ser obrigado a proceder de forma não prevista na legislação. O lançamento, relativamente à infração 2, é nulo, por inobservância do devido processo legal. Deverá a repartição fazendária providenciar o refazimento da ação fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (1ª JF) que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, sendo objeto deste Recurso a seguinte infração:

*“Recolhimento a menos do ICMS, no valor de R\$ 277.505,14, em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de novembro e dezembro de 2003, janeiro e fevereiro, junho e dezembro de 2004, março, abril, junho a agosto, novembro e dezembro de 2005.”*

O autuado apresentou defesa, fls. 312 a 333, alegando que agiu em conformidade com os dispositivos regulamentares dados como infringidos. Sustentou que o critério de apuração do imposto aplicado pelo autuante não estava previsto e que o inciso II do artigo 115 do RICMS-BA, que previa o regime sumário de apuração, não se aplicava aos armazéns gerais, pois era cabível apenas para contribuinte não obrigado à escrituração fiscal. Asseverou que foi inscrito no cadastro de contribuintes na condição de “normal”, pois essa era a única forma permitida pela legislação. Argumentou que a separação das escritas implicava a existência de duas inscrições no mesmo endereço, o que é vedado pelo RICMS-BA. Solicitou a realização de diligência e requereu a improcedência da infração em tela.

Na informação fiscal, o autuante manteve a ação fiscal.

Na Decisão recorrida, inicialmente foi afastada a alegação de cerceamento de defesa, bem como foi indeferida a solicitação de diligência. No mérito, a infração 2 foi julgada procedente.

Ao proferir o seu voto, o ilustre relator explicou que o autuado realizava, concomitantemente, as atividades de armazém geral e de transporte rodoviário de cargas, e, considerando a predominância dessas últimas, o contribuinte foi inscrito na condição de “normal”, apesar de a legislação tributária estadual vigente à época vedar a inscrição de armazém geral nessa condição.

Deduziu o relator que, por esse motivo, caía *“por terra o argumento do autuado de que a sua inscrição na condição de normal permitiu a apuração do imposto no moldes do Art. 116 do RICMS/BA, quando exercia a atividade de Armazém Geral”*.

Prosseguindo em seu voto, o relator asseverou que o armazém geral era responsável pelo recolhimento do ICMS referente às mercadorias saídas de seus estoques, sendo que o imposto a recolher *teria que resultar da diferença a mais entre o valor do ICMS relativo à operação a tributar e o relativo à operação anterior, efetuada com as mesmas mercadorias*. Ao concluir, o relator votou pela procedência da infração em tela, tendo sido acompanhado pelos demais pares.

Inconformado com a Decisão proferida pela 1ª JF, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde alega que a Decisão recorrida merece ser reformada.

O recorrente assevera que sempre esteve inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS) como um contribuinte sujeito ao regime normal e que apurou o imposto devido de acordo com a forma prevista na legislação. Sustenta que está sendo punido por seguir as determinações legais e que, além disso, está sendo aconselhado a criar uma escrita fiscal “alternativa”, o que caracterizaria uma violação aos preceitos legais pertinentes, com todas as consequências administrativas e penais cabíveis.

Afirma que a autuação está estabelecendo uma apuração do ICMS a recolher pelo armazém geral, de acordo com um controle, item a item e estabelecimento a estabelecimento, sem qualquer embasamento legal nesse sentido. Após transcrever trecho do voto proferido em primeira instância, ressalta que a sistemática do processo de lançamento do ICMS na nota fiscal, seja pelo depositante ou pelo depositário não está em questão, pois esse mecanismo está muito bem detalhado em convênio SINIEF, que diz ter cumprido à risca.

Segundo o recorrente, o autuante está exigindo que, no momento da entrada da mercadoria no armazém geral, a nota fiscal seja escriturada no livro Registro de Entradas, porém sem que ocorra a apropriação do crédito fiscal correspondente. Apenas quando ocorresse a saída dos produtos, é que o armazém geral poderia se creditar proporcionalmente às saídas de cada produto, item a item, nota a nota. Frisa que esse procedimento exigido pelo autuante contraria a lógica tributária e as disposições legais pertinentes aos armazéns gerais. Menciona que esse procedimento adotado pelo autuante somente é aplicável nas hipóteses do Regime Sumário, previsto no art. 115, II, do RICMS-BA, porém esse tratamento só se aplica aos contribuintes que não estão obrigados a manter escrituração fiscal, o que diz não ser o seu caso.

Menciona que o autuante e a 1ª JF esqueceram que não existe na legislação pertinente um “critério” de apuração de ICMS para contribuinte normal diferente do adotado pelo recorrente. Alega que só está obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa em virtude de lei. Menciona que possui estabelecimentos em outras unidades da Federação e, em todos eles, efetua a escrituração normal das entradas e das saídas dos armazéns gerais e, portanto, na Bahia não pode ser diferente. Para comprovar sua alegação, transcreve trechos de dispositivos da legislação pernambucana e mineira. Reitera que agiu em conformidade com o princípio da legalidade, que executou todos os atos necessários à apuração, compensação e recolhimento do imposto.

Ao finalizar, o recorrente solicita que a Decisão recorrida seja reformada, para que o Auto de Infração em tela seja anulado.

Ao exarar o Parecer de fls. 494 e 495, a doutora Maria Olívia Almeida, procuradora do Estado, ressalta que o recorrente estava inscrito na condição de “normal” e assim ele procedeu na apuração e recolhimento do imposto. A procuradora questiona: como obrigar o contribuinte a adotar uma conduta que não está prevista em lei? Em seguida, opina pelo provimento do Recurso Voluntário, para julgar a infração 2 improcedente.

Em despacho às fls. 496 a 497, o doutor José Augusto Martins Junior, procurador assistente, afirma que o ato de inscrição de um contribuinte no regime “normal” não possui força suficiente

para desnaturar a natureza das atividades empreendidas pela empresa. Diz que, dessa forma, o fato de o recorrente estar inscrito como “normal” não afeta a nem desvirtua as suas atividades como armazém geral. Diz que, desse modo, a empresa deveria ter que se sujeitar às normas impostas aos armazéns gerais, preconizadas no art. 673, § 2º, I, “d”, do RICMS-BA, cujo teor transcreveu. Ressalta que só a partir de 01/07/06 a legislação do ICMS passou a admitir a possibilidade de armazém geral se inscrever como contribuinte “normal”. Ao finalizar, o ilustre procurador opina pelo não provimento do Recurso Voluntário.

Após apreciação em pauta suplementar, decidiu a 2ª CJF converter o processo em diligência à INFAZ Atacado, para que o autuante atendesse às solicitações de fl. 501.

Em atendimento à diligência, o autuante informou às fls. 505 e 506 que:

- a) no período abrangido pela infração 2, o recorrente apurava o imposto a recolher com base na conta corrente fiscal;
- b) o recorrente utilizou crédito fiscal relativo à entrada de mercadorias recebidas para armazenagem em pagamento do ICMS referente a prestações de serviço de transporte;
- c) na apuração do imposto às fls. 18 a 63, foi utilizado pelo autuante o método PEPS, em razão de serem os bens fungíveis;
- d) explicou a forma de apuração do imposto lançado;
- e) assegurou que a apuração do imposto feita no demonstrativo de fls. 18 a 63 está prevista no art. 673, I, “d”, do RICMS-BA, bem como afirmou que “o critério a ser utilizado deverá ser um dos aceitos em CONTABILIDADE”.

Notificado acerca do resultado da diligência, o recorrente afirmou que a fiscalização não pode lhe aplicar punição em decorrência de ato que não foi infringido. Diz que não existe na lei outro procedimento a ser adotado que não seja o que foi utilizado. Faz alusão ao princípio da legalidade e cita doutrina. Solicita a reforma da Decisão recorrida, para que seja o Auto de Infração julgado improcedente.

O autuante se pronunciou nos autos, fl. 517, reiterando os termos da ação fiscal, da informação e da diligência realizada.

Em Parecer às fls. 519 e 520, a doutora Maria Olívia de Almeida repete os termos de seu Parecer de fls. 494/495 e opina pelo Provimento do Recurso Voluntário.

O doutor José Augusto Martins Junior, em despacho à fl. 522, ratifica os termos do despacho de fls. 496/499 e opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

É objeto do Recurso Voluntário a infração 2, na qual o autuado, ora recorrente, foi acusado de ter recolhido a menos ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto. Foram dados como infringidos os artigos 116 e seus incisos e 124, inciso I, ambos do RICMS-BA. Foi aplicada a multa prevista no artigo 42, inciso II, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

No Auto de Infração, o autuante fez constar os seguintes esclarecimentos acerca da acusação imputada ao recorrente:

*Houve erro na apuração do imposto devido ao Contribuinte (sic) ter-se apropriado do imposto, no seu próprio conta-corrente fiscal, quando do recebimento de mercadoria vinda de outro estado-membro para armazenagem.*

*Foi concedido crédito ao Contribuinte no momento de cada uma das saídas tributadas das mercadorias armazenadas, conforme DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO RELATIVO ÀS NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS ARMAZENADAS, anexos relativos a 2003, 2004 e 2005.*

*O conta-corrente fiscal foi reconstituído conforme o DEMONSTRATIVO DE CONTA-CORRENTE RECONSTITUÍDO, anexos relativos a 2003, 2004 e 2005.*

*Aplica-se a regra prevista no artigo 673 do RICMS-BA*

Como já foi explicado em primeira instância, o recorrente realizava, concomitantemente, atividades de armazém geral e de transportadora rodoviária de cargas. Em razão da predominância dessa última atividade, o recorrente foi inscrito no cadastro de contribuinte na condição de “normal”, apesar de na época ser essa condição vedada para os armazéns gerais.

Da análise da descrição dos fatos, dos demonstrativos elaborados pelo autuante, dos dispositivos legais dados como infringidos e das explicações trazidas na diligência realizada, depreendo que a metodologia adotada pelo autuante para refazer a conta corrente fiscal (fl. 10) não possui respaldo na legislação tributária estadual.

Exatamente por faltar respaldo legal, não poderia o fisco exigir que o recorrente fizesse a apropriação dos créditos fiscais à proporção que fossem realizadas as operações de saídas, correlacionando a nota fiscal de entrada à nota fiscal de saída da mesma mercadoria, separando cada espécie de mercadoria envolvida nas operações realizadas. Essa complexa e trabalhosa forma de registrar e apurar o ICMS a recolher necessitaria da escrituração de controles paralelos não previstos na legislação tributária estadual.

O processo foi convertido em diligência (fl. 501), tendo sido perguntado ao autuante qual o dispositivo legal que amparava o critério utilizado na apuração do imposto cobrado. Em resposta, o autuante afirmou, em síntese, que o amparo estava no artigo 673, I, “d”, do RICMS-BA e nos critérios que são aceitos em contabilidade.

Com o devido respeito, entendo que essas explicações dadas pelo autuante não se aplicam ao caso em tela, pois:

- a) O artigo 673 do RICMS-BA não trata da forma de apuração do imposto. Esse dispositivo versa sobre a emissão e os requisitos da nota fiscal referente à operação de saída de mercadoria depositada em armazém geral. Não há nos autos qualquer prova de que o recorrente tenha deixado de emitir a nota fiscal correspondente às saídas de mercadorias recebidas em depósito, ou que tenha emitido a referida nota em desacordo com esse citado dispositivo regulamentar. Se tal falha tivesse sido apurada, a prova correspondente deveria ter sido trazida aos autos e o imposto deveria ter sido cobrado sob outra acusação, diversa da que foi feita na infração 2. Desse modo, considero que o disposto no art. 673 do RICMS-BA não tem o condão de respaldar o levantamento feito pelo autuante à fl. 10 dos autos, demonstrativo esse que serviu para apurar o imposto que foi lançado na infração em tela.
- b) A alegação de que foi utilizado um dos critérios aceitos em contabilidade é algo muito vago para respaldar a autuação. Qual critério foi esse? Seria esse critério contábil capaz de respaldar a cobrança do ICMS que foi lançado? Acredito que não. Assim, considero que a imprecisa alusão a critérios aceitos pela contabilidade não é também capaz de amparar a metodologia utilizada pelo autuante para apurar o imposto que foi lançado na infração em comento.

Entendo que os argumentos e fatos citados acima já são suficientes para a decretação da nulidade da infração 2, uma vez que o procedimento fiscal não obedeceu ao princípio do devido processo legal, carecendo a forma de apuração do imposto de amparo legal.

Porém, não se pode esquecer que a repartição fazendária de domicílio do recorrente, em desacordo com a legislação vigente à época, efetuou a sua inscrição no cadastro de contribuinte na condição de “normal”. Não pode, portanto, o recorrente ser apenado em razão desse erro da repartição fazendária.

Pelo acima exposto, acolho os opinativos da PGE/PROFIS de fls. 494/495 e 519/520, para decretar,

não a improcedência da infração 2, mas a sua nulidade, devendo a repartição fazendária competente providenciar o refazimento da ação fiscal a salvo de falhas.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 276468.0110/06-4, lavrado contra **FLY EXPRESS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.079.09**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “b”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal, a salvo de falhas, em relação ao item julgado nulo.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de julho de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO – REPR. DA PGE/PROFIS