

**A. I. N°.** - 279463.0002/08-1  
**AUTUADO** - BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.  
**AUTUANTES** - KÁTIA MARIA DACACH MACHADO FRÁGUAS e WILSON FERREIRA DE OLIVEIRA JÚNIOR  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**INTERNET** - 30.10.2008

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0346-01/08

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovada a prática da irregularidade. Imputação caracterizada. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ISENTAS. **b)** MERCADORIA SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Procedimentos em desacordo com a legislação. Infrações mantidas. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS INTERNAS. **a)** Operações sujeitas à alíquota interna – 17%. **b)** PRODUTOS SUPERFLÚOS. Infrações comprovadas. 4. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DO VALOR. OPERAÇÕES INTERNAS. **a)** REDUÇÃO INDEVIDA. **b)** PROCEDIMENTO EQUIVOCADO. Mantidas as exigências fiscais, tendo em vista a comprovação da irregularidade procedimental na utilização de percentual de redução das bases de cálculo. Apesar de atendido o pleito pela realização de diligência, a intimação correspondente não foi cumprida pelo sujeito passivo. Rejeitadas as preliminares de nulidade argüidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 31/03/2008, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 1.031.912,02, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, de janeiro a dezembro de 2004, de janeiro a dezembro de 2005 e de janeiro a dezembro de 2006, com exigência do imposto no valor de R\$ 519.783,21. Consta que o contribuinte efetuou saídas de mercadorias tributáveis sem o destaque do ICMS e que esses fatos estão demonstrados nas planilhas “54S s ICMS e 60R s ICMS” anexadas ao processo;

02 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, de janeiro a dezembro de 2004, de janeiro a dezembro de 2005 e de janeiro a dezembro de 2006, sendo glosado o crédito no valor de R\$ 138.007,96. Consta que o contribuinte aproveitou crédito de ICMS nas operações com mercadorias isentas, bem como nos casos de remessas de recipientes e vasilhames, como demonstrado nas planilhas “créd ind isentos” acostadas ao processo;

03 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, de janeiro e dezembro de 2004, de janeiro a dezembro de 2005 e de janeiro a dezembro de 2006, sendo glosado o crédito no valor de R\$ 148.823,00. Consta que tais fatos se encontram demonstrados nas planilhas “créd ind subs” anexadas ao PAF;

04 – efetuou o recolhimento a menos do ICMS, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a maio e julho a outubro e dezembro de 2003, de janeiro a dezembro de 2004, de janeiro a dezembro de 2005 e de janeiro a dezembro de 2006, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 29.424,07. Consta que esses fatos se encontram demonstrados nas planilhas “erro aliq” anexas ao PAF;

05 – recolheu a menos ICMS em razão de utilização indevida da redução da base de cálculo nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a maio e julho a setembro de 2003, exigindo imposto no valor de R\$ 124.679,62. É acrescentado que o contribuinte utilizou-se indevidamente do benefício da redução da base de cálculo nas operações com leite em pó, em período não previsto em lei (de janeiro a setembro de 2003);

06 – recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de outubro a dezembro de 2005 e de janeiro a dezembro de 2006, exigindo imposto no valor de R\$ 17.545,22. É informado que o contribuinte aplicou diretamente a alíquota de 17% sobre as vendas de bebidas, ao invés de reduzir a base de cálculo em 30% e aplicar a alíquota devida de 25% mais 2% de adicional de fundo de pobreza;

07 – efetuou o recolhimento a menos do ICMS, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de outubro a dezembro de 2005 e de janeiro a dezembro de 2006, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 53.648,94. Consta que o contribuinte deu saída de bebidas alcoólicas, sujeitas à alíquota especial de 27% (25% + 2% do adicional do fundo de pobreza), deixando de recolher os 2%, fatos demonstrados nas planilhas “AFPOB” acostadas aos autos.

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação ao lançamento tributário às fls. 99 a 116, quando solicitou que as intimações e notificações pertinentes ao presente processo sejam encaminhadas ao subscritor da peça defensiva, com escritório na Rua do Brum, nº. 196, Bairro do Recife – Recife – PE.

O impugnante esclarece estar anexando cópia da defesa em disco de armazenamento de dados (doc. 14 – fl. 378), como determina o § 3º do art. 8º do RPAF/99.

Salienta que a despeito do zelo demonstrado pelos autuantes, a exigência fiscal não merece prosperar, pelos fundamentos que passa a expor.

Pugna, preliminarmente, pela nulidade do Auto de Infração, com suporte no art. 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF/BA, que estabelecem, respectivamente, que são nulos os atos praticados com preterição do direito de defesa e que não contenham elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Alega que nenhum dos dispositivos concernentes ao enquadramento especifica, com precisão, as infrações cometidas pelo autuado. Acrescenta que se os dispositivos foram infringidos, isso ocorreu de forma reflexa, não sendo suficientes para caracterizar as infrações, não fornecendo, assim, segurança ao Auto de Infração.

Argumenta que no caso da infração 01 os dispositivos do RICMS/BA tidos como infringidos não fazem nenhuma referência à tributação dos produtos listados nas planilhas “54s s icms” e “60r s icms”, anexadas ao processo. Observa que o defendente é acusado de ter dado saída a produtos sem o destaque do ICMS, entretanto os autuantes não mencionam os dispositivos que determinam a tributação das mercadorias em questão, já que esses é que seriam os dispositivos que deveriam ser apontados, a fim de cumprir o disposto no art. 18, II e IV, “a” do RPAF/99.

Diz que na infração 02 não são apontados que os produtos listados como isentos realmente o são, nem se faz qualquer menção aos dispositivos que isentam as mercadorias listadas no anexo “cred ind isentos”, tendo em vista que esse dispositivo é que deveria caracterizar a infração, desde quando sendo comprovadamente isentos não se pode fazer uso do crédito.

Ao se referir à infração 03, salienta que não foram apontados quais os produtos listados como sujeitos à antecipação ou substituição tributária que realmente o são, nem se faz qualquer menção aos dispositivos que submetem à antecipação ou substituição tributária as mercadorias listadas no anexo “créd ind subs”. Esse dispositivo é que caracterizaria a infração, não bastando “*dizer por dizer*” que os produtos listados estão sujeitos à antecipação ou substituição.

Observa que na infração 04 o autuado é acusado de recolher ICMS a menor em razão de erro na aplicação da alíquota cabível, sendo produzida uma planilha com vários produtos (“erro aliq”), com a tributação errada e a supostamente correta. Apesar disso, não é mencionado o dispositivo legal que sustenta a tributação efetivada pelos autuantes, para atestar o erro do defendente. Deste modo, a acusação é genérica e não oferece a necessária segurança jurídica, além de restringir o contraditório e a ampla defesa.

Tratando sobre a infração 05, diz que nenhum dos dispositivos citados dispõe que o “leite em pó” tem essa ou aquela disciplina tributária, ou que não pode ter sua base de cálculo reduzida por esse ou aquele motivo. São dispositivos genéricos que não oferecem qualquer certeza à exigência fiscal, além de dificultar o contraditório e a ampla defesa a serem exercidos pelo autuado.

Os dispositivos da infração 06 não tratam da tributação de bebidas alcóolicas especificamente, nem da forma de cálculo. Além disso, não há qualquer menção ao procedimento que deveria ter sido realizado pelo contribuinte, a fim de atestar a veracidade da acusação fiscal. Assim, por não oferecer o grau de segurança inerente ao Auto de Infração, deve ser anulado.

Da mesma forma, os dispositivos da infração 07 não tratam do recolhimento do fundo de pobreza. Estando a acusação fiscal desprovida de justificação legal, o Auto de Infração torna-se desprovido de segurança, ocorrendo, ademais, cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa do impugnante, pelo que a autuação deve ser anulada.

Assevera que com base no art. 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988, está definido na doutrina e na jurisprudência que deve ser assegurado aos acusados em geral o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, sob pena de nulidade do ato decorrente, sendo esse o entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia, em conformidade com os Acórdãos JJF nº. 2027/00 e CJF nº. 0385-12/02, que transcreveu.

Conclui que, assim, se impõe a nulidade do Auto de Infração. Em primeiro lugar, devido à inexistência de elementos para se determinar, com segurança, a infração, e, segundo, porque essa insegurança repercutiu no amplo direito de defesa do impugnante.

Argumenta que de acordo com o transcrito art. 142, parágrafo único do CTN (Código Tributário Nacional) ocorreu a inversão do ônus da prova, considerando que o dever de prova é do fisco, que deve apurar o montante tributável, determinar a matéria tributável e calcular o montante do tributo devido. Isto quer dizer que sendo apurado que determinado produto saiu sem tributação, a fiscalização tem de comprovar pelos documentos necessários e apontando o dispositivo legal específico que foi infringido e não o genérico.

E é o fisco quem deve produzir tais provas, isto é, quem as alega, em conformidade com o art. 333, inciso I do CPC [Código de Processo Civil] e não o contribuinte, porque é do fisco o dever de lançar, nos moldes do artigo 142 do CTN, cabendo ao julgador analisar as provas apresentadas no processo, seguindo o entendimento da jurisprudência e a doutrina.

Manifesta o entendimento de que no caso em questão o fisco deveria ter provado o seguinte:

infração 01 – que as mercadorias saíram sem tributação e que as entradas foram tributadas, tendo o autuado usado o crédito. No processo deveriam constar as notas fiscais de saída e livros de entrada e saída e apuração do ICMS, para que ficasse demonstrado o crédito do ICMS na entrada e a ausência de tributação na saída;

infrações 02 e 03 – que as mercadorias realmente tinham saído sem tributação, sendo devido o estorno do crédito. Deveriam ter sido juntadas as notas fiscais de saída, demonstrando que não houve tributação da saída, bem como dos livros, comprovando o crédito indevido;

infração 04 – que as mercadorias saíram com a alíquota errada. Precisava ter sido anexados os documentos fiscais de saída e os registros fiscais e contábeis dando conta da tributação;

infração 05 – que as mercadorias (leite em pó) saíram com redução de base de cálculo e que a legislação à época não permitia tal redução. Caberia a apresentação dos documentos fiscais de saída e dos registros fiscais e contábeis correspondentes à tributação e à legislação da época.

infração 06 – que as mercadorias (bebidas) efetivamente saíram com a tributação apontada como incorreta, através da comprovação documental. Assim, se fazia necessária a apresentação dos documentos fiscais de saída e dos registros fiscais e contábeis concernentes à tributação e à apropriação dos respectivos créditos.

infração 07 – que na tributação das bebidas alcoólicas não fora recolhido o adicional do fundo de pobreza, com base em documentos que comprovassem a alegação fiscal.

Transcreve trecho do voto pronunciado pelo relator Juiz Frederico Gueiros através do AC nº. 368-6-RJ, TRF da 2ª Região, além do entendimento exposto por Paulo Celso B. Bonilha e Ives Gandra da Silva Martins, acerca da regra processual de que o ônus da prova deve ficar a cargo da autoridade administrativa.

Prossegue, afirmando que a jurisprudência de que o lançamento tributário deve proceder da prova é pacífica, inclusive nos Tribunais Superiores, trazendo à colação as ementas correspondentes aos recursos especiais 48.516-SP, do STJ e AC 18521-1-RS, do TRF da 4ª Região. Aduz que o trabalho fiscal se limitou a analisar registros magnéticos, não tendo sido cotejados esses dados com a sua documentação, quando os autuantes deveriam ter averiguado, além dos mencionados arquivos, os correspondentes livros e documentos fiscais.

Ressalta que em caso similar, o Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco, no processo nº. 00.232/07-6 (doc. 02 – fl. 132), reconheceu a nulidade do Auto de Infração, conforme transcrição da ementa e de trecho do voto proferido pelo relator Marconi de Queiroz Campos.

Daí, conclui que a despeito do dever do denunciante de provar o acerto da acusação, mediante elementos inquestionáveis, no caso concreto os autuantes deixaram de cumprir sua obrigação, razão pela qual o Auto de Infração deve ser considerado inválido e nulo de pleno direito.

Argúi que além das alegações já oferecidas, que bastam para retirar a legitimidade da exigência fiscal, em relação às infrações 01, 02, 03, 04 e 05, no que se refere aos períodos de janeiro, fevereiro e março de 2003, deve ser considerada a extinção do crédito tributário, tendo em vista o disposto nos artigos 156, inciso V e 150, § 4º do CTN, em razão da decadência do tributo, tendo em vista sua condição de sujeito ao lançamento por homologação.

Transcrevendo os artigos 146, inciso III, alínea “b” e 24, inciso I, § 1º da CF/88 observa que compete à Lei Complementar dispor sobre decadência, sendo essa a Lei nº. 5.172/66, que foi recepcionada pela Constituição de 1967, enquanto que a CF/88 manteve a aplicação do princípio da recepção e preservou a natureza de lei complementar do CTN. Assim, qualquer norma que trate sobre “decadência” em matéria tributária, deve seguir o disposto no CTN. Desse modo, de acordo com a previsão contida nos artigos 150, § 4º e 156, inciso V do CTN, o Fisco dispõe do prazo de cinco anos para homologar a atividade do sujeito passivo, a contar do fato gerador. Ao ser ultrapassado esse

prazo, o Fisco homologa tacitamente o lançamento realizado pelo contribuinte, sendo o crédito constituído definitivamente extinto.

Salienta que no presente caso, o impugnante tomou ciência do Auto de Infração em 08/04/2008, quando já ultrapassado o prazo para homologação, pelo fisco, dos lançamentos relativos ao período de janeiro a março de 2003. Dessa forma, entende que a cobrança referente ao mencionado período, para as infrações 01, 02, 03, 04 e 05, deve ser anulada, por força do art. 150, § 4º, c/c art. 156, V do CTN. Alega que aqui não se aplica a regra geral, prevista no art. 173, I do CTN, de que o prazo conta-se do primeiro dia do exercício seguinte e não do fato gerador, porque no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a regra é a disposta no art. 150, § 4º.

Afirma que o STJ já se manifestou nesse sentido, conforme se verifica em trecho do voto proferido pela relatora ministra Eliana Calmon, no Agravo Regimental nº. 939714/RS, que transcreveu.

Salienta que o fato de não terem sido verificados os dados constantes nos documentos fiscais correspondentes aos arquivos magnéticos implicou em conclusões equivocadas, conforme passou a demonstrar, por amostragem.

Observa que na infração 01 quatro situações, apontadas por amostragem, demonstram a improcedência da acusação fiscal:

- 1) há produtos listados na planilha fiscal, a exemplo de alimento para cães, vinagre, maçã e pêra, em relação aos quais comprova o destaque do ICMS, conforme documentos fiscais de saída anexados no doc. 03 (fls. 133 a 148);
- 2) outros produtos listados, a exemplo de iogurtes diversos, não tiveram o ICMS recolhido na saída porque houve devolução, caso em que a tributação da nota de saída deve ser igual à da tributação de entrada, tributação essa que foi igual a “zero”, de acordo com o doc. 04 (fls. 149 a 169), não tendo ocorrido, desse modo, nem crédito nem débito;
- 3) há saídas “zero”, nas quais as entradas também foram “zero” (doc. 05 – fls. 170 a 175), o que não foi considerado pelos autuantes, que cobram a saída e não apropriam o crédito relativo à entrada que não foi tomado, como nos casos de leite de coco e filé de merluza. Além disso, o iogurte foi adquirido dentro do Estado, devendo seguir a regra da antecipação tributária, por força do art. 353, inciso II, item 3.3, não cabendo o destaque do imposto na saída.
- 4) várias notas fiscais tidas pelos autuantes sem destaque do ICMS foram canceladas, como se vê no doc. 06 (fls. 176 a 260), onde constam todas as vias.

Em relação à infração 02, salienta que nas situações que indicou, a título de exemplo, o estorno do crédito é indevido, em razão dos seguintes motivos:

leite – como todos os itens elencados na planilha são do tipo “longa vida”, a infração está equivocada, pois a saída não é isenta, existindo previsão legal para a redução de base de cálculo (Dec. nº. 7.826/2000, art. 1º, II). Acrescenta que os tipos de leite sujeitos à isenção, o pasteurizado tipo especial, o pasteurizado magro e os dos tipos “A” e “B” (RICMS/BA, art. 465), não se encontram listados pelos autuantes. Afirma que a mesma situação ocorre com o orégano. Salienta ter ocorrido tributação na saída (doc. 07 – fls. 261 a 311).

pallet, caixa plástica preta e caixa lona plástica – observa que em relação a esses produtos houve tributação na saída. Concorde que o crédito é indevido, já que o pallet e a caixa plástica preta não sendo mercadorias, não são tributados. Alega que, no entanto, os documentos fiscais em anexo comprovam a tributação na saída (doc. 07) o que anula o crédito da entrada, não havendo o que se falar em estorno do crédito.

peixe, milho verde, alecrim, brócolis e temperos – salienta que de acordo com a legislação, o peixe não é isento, de forma que a autuação improcede neste ponto. Da mesma forma, improcede em relação a brócolis, milho verde, folha de louro, etc., porque sofrem processo de

industrialização, não podendo, portanto, se enquadrar nas isenções previstas no art. 14 do RICMS/BA. Assim, estão sujeitos à tributação e mesmo que não o fossem, o fisco deveria ter considerado o crédito fiscal, pois houve tributação na saída (doc. 08 – fls. 312 a 315), não havendo qualquer prejuízo para os cofres estaduais.

sal de cozinha e arroz – como estes produtos não são isentos, não cabe o estorno do crédito (RICMS, art. 51, I, “a”). Alega que, além disso, houve tributação na saída (doc. 09 – fls. 316 a 318).

Ressalta que no caso da infração 03 os autuantes não atentaram para o fato de que os produtos (calçados, óculos, etc.) foram tributados na saída e que por essa razão o crédito da entrada foi anulado (doc. 10 – fls. 319 a 323). Deste modo, também improcede esta infração.

Para tanto, transcreve trecho de uma informação fiscal, referente a outro Auto de Infração lavrado contra o impugnante, quando o fiscal assim se expressou: “...*Entretanto, acato que foi tributado na saída, não causando nenhum prejuízo aos cofres públicos, fato que o eliminei da planilha, elaborando outro demonstrativo*” (Auto de Infração SEFAZ/BA nº. 115484.0002/05-0). Acrescenta que, além disso, as rações tipo PET não estão sujeitas à substituição tributária, motivo pelo qual foram tributados (doc. 03).

Alega que também improcede a infração 04, uma vez que o transcrito art. 51, inciso I e o § 3º, inciso II, alíneas “a” a “d” do RICMS/97, atribui ao fubá de milho, compreendido o fubá de milho propriamente dito, fubá ou flocos de milho pré-cozido, creme de milho ou flor de milho, uma tributação específica de 7%.

Argumenta que em reforço ao pedido anterior de nulidade, em razão do levantamento fiscal ter se baseado unicamente nos arquivos magnéticos, comprova-se que não foi apurada a verdade material em relação ao produto “desodorante”, por exemplo, que foi tributado com a alíquota de 17% e não de 7% (doc. 11 – fls. 324 a 330).

Em relação à infração 05, assevera que quando do creditamento pela entrada, o contribuinte o fez proporcionalmente, considerando a redução da base de cálculo, enquanto que os autuantes, ao cobrarem o ICMS da saída sem a redução da base de cálculo, não apropriaram os créditos da entrada integralmente (doc. 12 – fls. 331 a 375). Esse fato impõe a desconstituição da exigência, devido ao erro no cálculo do ICMS cobrado, por não considerar os créditos correspondentes.

Além disso, enquanto na descrição da infração os autuantes indicam que a redução indevida de base de cálculo se refere ao “leite em pó”, na planilha descritiva, mesmo ratificando que a cobrança se refere a “leite em pó”, cobram imposto tanto do leite em pó quanto do leite líquido, motivo que também enseja que essa infração seja desconstituída, devido à apontada imprecisão.

Argúi que não procede a informação de que “*o contribuinte utilizou-se indevidamente da redução de base de cálculo nas operações com leite em pó relativo a período não previsto em Lei (jan/2003 a setembro/2003)*”, tendo em vista que nesse período a mencionada redução se encontrava prevista no transcrito art. 1º, inciso I do Dec. nº. 7.826/2000, cuja vigência se iniciou em 01/01/2003, de acordo com o art. 1º do Dec. nº. 8.297/2002, tendo permanecido em vigor até ser revogado pelo art. 12 do Decreto nº. 10.984/08.

Observa que por três razões não pode ser alegado que o leite apontado na autuação fora adquirido fora do Estado e que, por isso, não gozaria da redução. Em primeiro lugar, em momento algum os autuantes fizeram essa distinção; segundo, porque a empresa Vale Dourado, por exemplo, produz leite neste Estado (doc. 13 – fls. 378/379) e está na lista fiscal, demonstrando-se, claramente, que não houve, nesse ponto, critério para a autuação; finalmente, porque conferir aos produtos originários no Estado tratamento diferenciado em relação àqueles oriundos de fora do Estado afronta o preceito consagrado no art. 1º da CF/88.

Salienta que esse preceito é confirmado pelo art. 150, inciso V da Constituição Federal, conforme se depreende da leitura do comentário referente a esse dispositivo, feito por Manoel Gonçalves

Ferreira Filho, extraído da obra “A Constituição na Visão dos Tribunais”. Acrescenta que o art. 152 veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, como bem indica o Prof. Pinto Ferreira, ao afirmar que é inadmissível a discriminação entre contribuintes, em razão de sua procedência ou destino.

Realça que o princípio da isonomia, previsto nos artigos 5º e 150, inciso II da CF/88, também impede que se dê tratamento diferenciado entre produtos internos e de outros Estados, o que não pode ser ignorado pelo órgão julgador, haja vista que o privilégio da redução de base de cálculo para os produtores locais em detrimento do leite produzido nas demais unidades da Federação contraria, de forma clara, o princípio da isonomia. Destaca ser esta a conclusão extraída da obra “Comentários à Constituição do Brasil” da autoria de Ives Gandra e Celso Bastos.

Entende que considerando a imprecisão da descrição dos fatos e o critério para mensuração da base de cálculo (fala em “leite em pó”, mas se aplica a todo tipo de leite, inclusive aquele produzido na Bahia), isso já impõe a desconstituição do Auto de Infração. Ademais, foi conferido tratamento diferenciado ao leite interno, em afronta aos arts. 1º, 150, II e V, e 152, todos da CF/88. Assim, a autuação deve ser desconstituída, por estar desprovida de provas documentais. Esclarece que as evidências dos equívocos foram apresentadas por amostragem, bastando para invalidar todo o Auto de Infração, a menos que os autuantes comprovem o inverso.

Apesar disso, caso seja do entendimento do órgão julgador, protesta, desde já, por perícia e juntada posterior de provas. Não obstante, por amor ao debate, realça que juntou, por amostragem, diversos documentos (notas fiscais de entrada e saída, cupons fiscais e/ou cópias do livro de apuração do ICMS), visando atestar que o Auto de Infração é improcedente.

Destaca que a juntada se deu por amostragem, devido à evidente dificuldade em apresentar todas as notas fiscais dos produtos listados, bem como cópia dos respectivos livros fiscais, comprovando que não houve o crédito ou que houve tributação na saída, conforme cada caso, razão pela qual protesta pela conversão do processo em diligência, para que se apure a verdade material, no caso dos argumentos oferecidos não serem suficientes.

Pede a nulidade do Auto de Infração, porque não esclarece as infrações de forma minuciosa, cerceando o seu direito de defesa. Sendo ultrapassado esse pedido, solicita a desconstituição do Auto de Infração, tendo em vista que desobedeceu ao art. 142 do CTN, segundo o qual o dever de prova é da autoridade fiscal, pois no presente caso ocorreu uma simples análise dos arquivos magnéticos, com a inversão do ônus da prova para o defendente. No caso de ser ultrapassado este pedido, que seja reconhecida a extinção do crédito tributário em relação ao período de janeiro a março de 2003, devido à decadência.

No mérito, pugna pela improcedência das infrações 01, 02, 03, 04 e 05, considerando que a acusação fiscal não tem fundamento, conforme argumentos constantes da defesa, que são alicerçados nos documentos acostados, com a conseqüente desconstituição do Auto de Infração.

Protesta, finalmente, por todos os meios de prova em direito admitidos, inclusive a juntada posterior de documentos e realização de perícia. Pede, ainda, que em caso de dúvida seja conferida a interpretação mais benéfica ao impugnante, conforme prevê o art. 112 do CTN.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 381 a 388, salientando que o pedido de nulidade da autuação, sob a alegação de ausência de descrição legal precisa e preterição do direito de defesa, não prospera, tendo em vista que em nenhum momento ocorreu a sugerida imprecisão no enquadramento das infrações, já que todos os itens da autuação estão especificados, com o devido enquadramento legal e a correspondente sanção. Observam que as infrações são definidas e classificadas pelo SEAI [sistema de emissão de autos de infração], que dá suporte a toda a fiscalização do Estado, apresentando alto nível de segurança na realização dos trabalhos de auditoria.

Afirmam que menos ainda se pode falar em cerceamento de defesa, tendo em vista que durante a realização dos trabalhos vários contatos foram mantidos, por telefone, via e-mail e inclusive presencial, tendo o preposto do contribuinte, o Sr. Luciano, comparecido pessoalmente à IFEP para acompanhar o desenvolvimento da fiscalização e dirimir dúvidas a respeito. Isso se deu mesmo antes da lavratura do Auto de Infração, quando foram encaminhadas para a devida análise pelo impugnante, todas as planilhas elaboradas e a memória de cálculo utilizada. Acrescentam que o contribuinte recebeu os levantamentos e os conferiu com os cupons e livros fiscais, verificando que os registros constantes no arquivo magnético estavam de acordo com sua escrituração.

Em vista disso, afiançam ser surpreendente a alegação de cerceamento de defesa e imprecisão da apuração, pois quando da elaboração da auditoria, nenhuma dúvida foi suscitada pelo contribuinte, quando, pelo contrário, foi afirmado que o sistema operacional do Bompreço estava apresentando algumas imprecisões, que seriam objeto de retificações.

Esclarecem que após a lavratura do Auto de Infração, quando da ciência do PAF, foi entregue um *cd rom* (fl. 96), onde constam, em meio magnético, todas as planilhas confeccionadas na realização do levantamento, tendo o contribuinte, inclusive, apresentado defesa no prazo legal.

Sustentam que não procede a afirmação do contribuinte de que o dever da prova é do fisco e que este não apresentou as provas necessárias, pois todos os fatos alegados estão devidamente comprovados e documentados no processo, com as infrações devidamente classificadas, tendo resultado da análise dos documentos fornecidos pelo próprio contribuinte. As informações constantes dos arquivos magnéticos correspondem a uma transcrição de sua escrita fiscal. Asseveram que o trabalho foi realizado com base nos dados fornecidos pelo impugnante, tanto em meio magnético como através dos livros fiscais. Afiançam, ademais, que todo o material eletrônico foi exaustivamente comparado com as informações constantes dos livros fiscais.

Deste modo, enfatizam que cabe ao contribuinte provar que as informações contidas nos arquivos magnéticos não estão de acordo com a sua documentação fiscal, desde quando foram por ele elaborados e oferecidos à fiscalização.

Não concordam com a afirmação de que uma parte do período autuado sofre do vício da decadência, tendo em vista que a sua cobrança ocorreu dentro do prazo correto. Arguem que no caso do ICMS a decadência é anual, conforme preconiza o CTN, por meio dos transcritos artigos 173 e 174. Indicam que o período que sofreria decadência seria, por exemplo, o exercício de 2002, que não foi levado em consideração, de modo que não procede a alegação defensiva.

Contestam o pedido de improcedência das infrações 01, 02, 03, 04 e 05, argumentando que o contribuinte alega fatos inconsistentes, apenas com o objetivo de postergar o pagamento do imposto devido, não tendo oferecido elementos substanciais que possam elidir a ação fiscal. Realçam que na realização do trabalho foram analisados todos os dados apresentados, tendo como resultado que nenhuma infração foi apurada mediante amostragem de dados, pois o levantamento fiscal foi total, com a realização de batimentos e cruzamentos de todos os dados apresentados pela empresa. Reprisam que todos os dados levantados nos registros magnéticos são mera transcrição dos livros fiscais.

Destacam que as notas fiscais citadas na defesa não estão incluídas no levantamento realizado, o que pode ser verificado nas planilhas anexadas ao processo. Asseguram que as notas e os cupons fiscais que fundamentaram o levantamento estão listados individualmente em cada planilha, comprovando a ocorrência de cada uma das infrações apontadas.

Ao se referirem ao produto “iogurte”, observam que a legislação considera dessa forma apenas o produto expressamente identificado como “iogurte”; porém, como o contribuinte faz uma grande confusão nesta classificação, consideraram apenas os produtos que estavam efetivamente descritos com essa definição.



Quanto aos pallets e caixas (infração 02), mencionam que as entradas e saídas são de mera movimentação, não existindo nenhuma correlação de quantidades entre entradas e saídas. Não sendo mercadorias não se pode verificar estoque, não se podendo falar em crédito, quando foi utilizado indevidamente, já que tais materiais são apenas recipientes e vasilhames, e, portanto, não podem sofrer tributação nem aproveitamento de crédito fiscal. Observam que se o contribuinte se debitou, deve pedir restituição através do processo pertinente.

Entendem que milho verde, brócolis e temperos devem ser considerados produtos *in natura*, tendo em vista que a legislação os considera como produtos não industrializados, já que no processamento não ocorre alteração de sua natureza, sendo feita uma simples secagem, com posterior embalagem, não estando sujeitos à tributação, sendo o crédito utilizado inexistente.

Esclarecem que na infração 03, apesar da legislação permitir a cobrança apenas da multa de 60% sobre o crédito indevido, no caso dos produtos terem saído tributados, isso não foi possível, pois o contribuinte considerou suas saídas ora como tributadas normalmente, ora como sujeitas à substituição, impossibilitando a identificação dos produtos tributados na saída, inviabilizando a aplicação da multa prevista no artigo 915, § 1º, inciso I, combinado com o inciso II, alínea “d” do RICMS/97.

Esclarecem que em relação a alguns produtos como sal de cozinha e arroz, o levantamento foi realizado de acordo com o tratamento tributário adotado pela legislação em cada período. De igual modo, em cada infração foi considerado o tratamento tributário estabelecido pela legislação. No caso da ração, como em determinados períodos foi tributada e em outros submetida à substituição tributária, cada situação foi considerada nos devidos períodos.

Indicam ter sido verificado que o contribuinte classificou de forma equivocada vários produtos, constatando-se, no mesmo mês, tratamentos tributários divergentes para o mesmo produto. Citam, como exemplo, que produtos sujeitos à substituição tributária, às vezes são tratados ora como tributados, ora como isentos, etc. Acrescentam que esse fato, além de configurar as infrações, implicou em dificuldade na identificação das notas fiscais de diversos produtos, inclusive pelo contribuinte, que também não teria como realizar essa identificação.

Quanto às alegações defensivas referentes à utilização de crédito indevido, afiançam que esse fato é incontestado, estando comprovada a sua realização pelo contribuinte.

Enfatizam estar patente na defesa que o contribuinte está equivocado quanto à sua escrita fiscal, pois ao afirmar que não houve confronto dos livros com os arquivos magnéticos, insinua que há divergência na escrituração fiscal. Lembram que durante fiscalização realizada anteriormente, foram constatadas muitas inconsistências nos dados fornecidos por meio magnético, quando foi solicitada a dilação do prazo de 30 dias para a devida retificação. Na oportunidade, o contribuinte alegara a existência de um “*mero erro de preenchimento da migração dos dados da base para o programa SINTEGRA*”, chamando as inconsistências de “*pequenos equívocos numa obrigação acessória*”. À época foi deferido um prazo de 180 dias, posteriormente prorrogado por mais 180 dias, tendo o contribuinte informado que contratara especialistas para prestar os serviços de escrituração geral de entradas e saídas de mercadorias e situação tributária.

Decorrido mais de um ano, foram transmitidos os novos registros magnéticos com a escrituração regularizada. Entendem ser inconcebível que o contribuinte venha questionar agora a segurança dos dados fornecidos, suscitando dúvidas quanto à uniformidade de escrituração dos livros fiscais e arquivos magnéticos. Informam que outros estabelecimentos da rede neste Estado estão sendo fiscalizados, sendo apuradas infrações semelhantes, o que confirma o acerto da autuação.

Demonstram surpresa com a alegação de cerceamento da defesa, tendo em vista que durante o longo período de fiscalização junto ao contribuinte, ocorreu clima de colaboração e cordialidade mútuas, inclusive por parte da SEFAZ/BA, que vem deferindo todos os pleitos da empresa.

Afirmam que as argumentações defensivas não são suficientes para elidir a autuação, tendo em vista que esta se pautou nas disposições legais, tendo o contribuinte agido irregularmente ao utilizar crédito fiscal indevido e ao aplicar erroneamente a alíquota do ICMS, além de praticar outras infrações, infringindo frontalmente o disposto no RICMS vigente, cabendo, portanto, a cobrança do imposto devido, com a imposição das multas previstas na legislação tributária.

Entendem que o impugnante tenta apenas postergar o pagamento do débito, deixando de recolher o imposto devido, motivo pelo qual mantêm, na íntegra, os termos da autuação. Sugerem a procedência total do Auto de Infração e se colocam à disposição dos julgadores para apresentar quaisquer esclarecimentos que entendam convenientes.

Considerando que o impugnante apresentou diversas alegações relativas às infrações 01, 02, 03, 04 e 05, acompanhadas por cópias reprográficas de documentos e livros fiscais, ressaltando que por se tratar de grande quantidade de documentos, a sua juntada fora apenas por amostragem; considerando que apesar de os autuantes terem alegado que os mencionados documentos não se referiam àqueles que foram objeto do lançamento, vários dos elementos anexados pela defesa se referem aos tipos de mercadorias objeto das citadas imputações; considerando que em relação à infração 03, os autuantes alegaram não ter sido possível identificar as situações nas quais os produtos tinham sido tributados na saída, pois o contribuinte considerara suas saídas ora como tributadas normalmente ora como sujeitas à substituição tributária, fato que não permitiu a aplicação da multa prevista no artigo 915, § 1º, inciso I, e com o inciso II, alínea “d” do RICMS/97:

Esta 1ª JJF, em pauta suplementar, converteu o processo em diligência à IFEP Comércio (fls. 392/393), para que os autuantes adotassem as seguintes providências:

- 1) intimassem o contribuinte a apresentar toda a documentação fiscal que alegou ser detentor e que tivesse correspondência com o levantamento fiscal realizado, apontando os sugeridos equívocos ocorridos na fiscalização. Com base nesses elementos e naqueles acostados ao processo, efetuassem uma revisão do lançamento relativo às infrações correspondentes;
- 2) em relação à infração 03, intimassem o autuado a apresentar demonstrativo apontando as mercadorias que tinham sido objeto de tributação nas saídas, indicando os documentos fiscais correspondentes. Em seguida, os diligentes deveriam elaborar dois demonstrativos em separado, visando apontar as operações que sofreram tributação normal e aquelas não tributadas na saída;
- 3) elaborassem, se fosse o caso, novos demonstrativos concernentes aos valores remanescentes relativos às mencionadas infrações, anexando, por amostragem, os novos documentos trazidos pelo contribuinte e que serviram de base para a revisão dos trabalhos.

Em seguida, deveriam ser entregues ao autuado cópias reprográficas dos novos elementos acostados pelos autuantes e do termo de diligência, quando deveria ser informado ao contribuinte quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, se manifestar nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência aos autuantes.

O autuado se manifestou às fls. 397/398 a respeito da intimação apresentada pelos autuantes (fl. 395), informando que em virtude do grande volume de cupons fiscais e de seus respectivos registros, os colocava à disposição do Conselho de Fazenda e da fiscalização, para que fossem analisados na diligência fiscal. Salienta que esses documentos comprovam a tributação na saída dos produtos elencados na autuação, os quais apresenta, por amostragem, às fls. 399 a 448, que também ratificam os colacionados através da peça defensiva.

No que se refere à infração 03, argúi que o prazo de 10 (dez) dias não foi suficiente para efetuar o levantamento solicitado, embora continue a proceder para atender o pedido, em nome da verdade material. Assim, requer a prorrogação do prazo.

Enfatiza que, no entanto, como “a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória” (parágrafo único do CTN), cabe à fiscalização apresentar todas as provas necessárias

à demonstração das infrações, pois somente assim o lançamento terá validade. Afirmar que sendo dever do fisco provar o quanto alega, não pode transferir a obrigação para o contribuinte.

Entretanto, como pretende contribuir com a fiscalização, apresentando toda a documentação solicitada, mesmo não sendo sua obrigação fazer o papel de fiscal, pois é isso que está sendo requerido, solicita a prorrogação do prazo concedido.

Na certeza do cumprimento da intimação, disponibiliza toda a documentação pertinente ao caso (cupons fiscais, notas fiscais e livros fiscais do período fiscalizado), pois devido ao grande volume torna-se impossível anexá-la ao processo, principalmente no exíguo prazo de dez dias.

Pede que também seja prorrogado o prazo para apresentação da planilha referente à infração 03, no que concerne à tributação na saída dos produtos sujeitos à substituição tributária, salientando que além da tributação na saída (matéria de fato), há produtos listados não sujeitos à substituição tributária (matéria de direito).

Os autuantes se pronunciaram às fls. 450 a 465 a respeito da diligência requerida, salientando que intimaram o contribuinte a apresentar a documentação que alegara possuir, assim como as planilhas demonstrativas dos pagamentos devidos do ICMS não recolhido, com as respectivas memórias de cálculo, onde deveria apontar cada mercadoria e os correspondentes cupons fiscais, além da comprovação do pagamento do imposto. Observam que em resposta o autuado protocolou um simples pedido de prorrogação de prazo, sob o argumento de que devido ao grande volume de cupons fiscais e de seus registros, os colocava à disposição do CONSEF e da fiscalização para serem analisados, além de ter anexado cupons fiscais quase ilegíveis, que supostamente teriam relação com as mercadorias apontadas na autuação.

Arguem que a fiscalização já efetuara detalhada verificação nos documentos e livros, constatando as irregularidades indicadas no Auto de Infração, assinalando que o contribuinte dera tratamento diferenciado à mesma mercadoria, até mesmo dentro de um mês, implicando no recolhimento a menos do imposto devido.

Conforme dito na informação fiscal, o preposto do autuado acompanhou os trabalhos realizados pela fiscalização, uma vez que todas as planilhas e a memória de cálculo lhe foram entregues para a devida análise e comparação com os cupons e com os livros fiscais, quando constatou que os registros do arquivo magnético se encontravam de acordo com a sua escrituração, não tendo sido apontada nenhuma inconsistência nos resultados.

Indicam que o ônus da prova cabe ao contribuinte, tendo em vista que todos os fatos alegados estão devidamente provados e documentados no processo, com as infrações devidamente classificadas e derivadas da análise dos dados e documentos fornecidos pelo próprio impugnante. Ademais, todo o material eletrônico foi exaustivamente cotejado com as informações constantes dos livros fiscais. Desta forma, é o contribuinte quem deve provar que as informações contidas nos documentos e arquivos magnéticos oferecidos à fiscalização e elaborados sob a sua inteira responsabilidade, não estão de acordo com o real funcionamento fiscal-contábil da empresa.

Asseveram que a administração fazendária não tem condições de desvendar os atos praticados até a consumação da fraude tributária, quando os lançamentos escriturais se encontram eivados de erros ou quando os documentos e livros fiscais e contábeis não correspondem à realidade, restando ao contribuinte contestar as pretensões tributárias do Estado. Assim, após a demonstração pela fiscalização da prática da infração tributária, compete exclusivamente ao contribuinte demonstrar e exibir as provas que indiquem que a sua conduta está adequada à legislação.

Argumentam que o contribuinte não cumpriu a diligência, pois não forneceu nenhum fato novo ou documento que possa modificar o levantamento fiscal efetivado, enquanto que os cupons fiscais

anexados não têm nenhum significado para a apuração realizada, desde quando as planilhas apresentadas pela fiscalização demonstram de forma inequívoca cada infração.

Quanto à solicitação de dilação de prazo concernente à infração 03, afirmam que esta autorização não está incluída em sua competência funcional. Mantêm o entendimento de que não foi possível adotar a opção de aplicar a multa de 60% sobre o crédito indevido, nos casos de saídas tributadas dos produtos arrolados na autuação, pois os procedimentos do contribuinte impossibilitaram a identificação dos produtos tributados na saída, inviabilizando a aplicação da referida multa.

Objetivando demonstrar que o contribuinte classificou erradamente vários produtos, o que comprova que nem mesmo o autuado teria como realizar a identificação das notas fiscais correspondentes aos diversos produtos comercializados, relacionam, a título de exemplo, algumas mercadorias dos exercícios de 2005 e 2006, tais como coca-cola, iogurtes, pão de mel, pão de batata, medicamentos, fraldas descartáveis, salgadinhos, DVDs, macarrão, etc., que tiveram tratamento tributário divergente: entraram tributados, isto é, com a utilização indevida do crédito fiscal, enquanto que na saída foram tratados como isentos ou sujeitos à substituição tributária, sem gerar débito de ICMS.

Lembram que durante fiscalização realizada em 2005, constataram uma grande inconsistência nos dados fornecidos por meio magnético, que foi atribuída pelo contribuinte a um mero erro de preenchimento da migração dos dados da base para o programa SINTEGRA. Como somente após a concessão de dois prazos de 180 dias a empresa transmitiu os novos registros magnéticos com toda a escrituração regularizada, entendem não ser admissível que questione agora a segurança dos dados fornecidos por ele próprio.

Afirmam que tendo em vista que a ação fiscal que culminou com a lavratura do Auto de Infração se pautou nas disposições legais, já que o contribuinte infringiu frontalmente as disposições contidas no RICMS/97 vigente, é cabível a cobrança do imposto devido, com a imposição das multas previstas na legislação tributária estadual.

Requerem o encerramento da fase diligencial e que o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente. Afiançam que estarão à disposição do órgão julgador, para oferecer quaisquer esclarecimentos que porventura sejam considerados convenientes.

## **VOTO**

Noto que o impugnante suscitou preliminares de nulidade do Auto de Infração, a respeito das quais passarei a tratar. Quanto à alegação de preterição do seu direito de defesa, sob o entendimento de que a autuação não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator, assim como que os dispositivos atinentes ao enquadramento das infrações não as especifica com precisão, ressalto que essa argüição está destituída de fundamento, haja vista que as acusações constantes da peça inicial estão de acordo com os fatos apurados pela fiscalização, haja vista que todas as infrações estão descritas de forma minuciosa e tanto é assim que o autuado entendeu perfeitamente as acusações correspondentes a cada uma das imputações. Noto que os demonstrativos elaborados pelos autuantes evidenciam de forma clara de que infrações o contribuinte foi acusado, tendo em vista que estando identificados todos os documentos fiscais objeto do levantamento e apurados os valores do imposto devido, foram identificados os fatos geradores que originaram a exigência tributária em questão.

Tendo em vista que esses documentos fiscais são de posse do impugnante, lhe era possível identificar todos os montantes apurados e indicados pela fiscalização, desconstituindo a exigência, se fosse o caso. Acrescento que, inclusive, tendo em vista que o contribuinte apresentara, por amostragem, documentos fiscais relacionados com o período fiscalizado, argumentando sobre a existência de equívocos no levantamento realizado, o processo foi convertido em diligência, para que lhe fosse oferecida a possibilidade de trazer aos autos toda a documentação que alegara ser possuidor, bem como para que apontasse as supostas inconsistências nos resultados dos trabalhos

desenvolvidos pela fiscalização. Apesar disso, ao atender à intimação apresentada nesse sentido, o sujeito passivo tão somente pleiteou a concessão de um prazo maior para atendimento do quanto solicitado e afirmou que estaria disponibilizando seus documentos fiscais para averiguação pelos prepostos fiscais. Assim, concluo que nem mesmo a diligência determinada pela 1ª JJF pode ser concluída, por falta de atendimento do próprio contribuinte.

Vejo que os papéis de trabalho elaborados pela fiscalização contêm os elementos suficientes para se determinar, com precisão, as infrações e o infrator, tendo em vista, ademais, que o levantamento foi elaborado com base nos documentos fiscais e arquivos magnéticos apresentados pelo próprio contribuinte e considerando que o Auto de Infração descreve as infrações e identifica com perfeição quais os dispositivos legais infringidos e aqueles correspondentes às multas aplicadas.

No que se refere à arguição de ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa, quando foram utilizados os Acórdãos JJF nº. 2027/00 e CJF nº. 0385-12/02, saliento que no primeiro caso a nulidade decorreu da falta de apresentação, pelo fisco, dos demonstrativos analíticos do levantamento, bem como do cálculo da antecipação tributária, o que se constituiu em cerceamento de defesa e em afronta ao princípio da legalidade. Já o segundo julgamento teve como determinante da nulidade da autuação o fato de o levantamento fiscal ter se mostrado inconsistente, sendo feito através de método incompatível com a legislação e destituído de provas. Deste modo, considerando que o procedimento fiscal atende as determinações previstas no art. 39 do RPAF/99, afasto também estas alegações do autuado, uma vez que foi exercido o seu direito de ampla defesa e do contraditório, tendo apresentado impugnação, demonstrando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal.

Quanto à alusão do impugnante de que teria ocorrido inversão do ônus da prova, por entender que cabia ao fisco provar o quanto alegado, saliento que tendo em vista que em relação a todas as infrações os autuantes apresentaram demonstrativos, nos quais são apontados os documentos fiscais nos quais foram detectadas as irregularidades praticadas, sendo esses documentos e os livros fiscais correspondentes do próprio autuado, caberia a este, com base nos elementos de que dispõe, oferecer as contestações pertinentes, se fosse o caso, o que não ocorreu no presente processo. Saliento que o contribuinte é quem deveria trazer os elementos de prova de que as informações contidas nos documentos e arquivos magnéticos que ele próprio elaborou e forneceu à fiscalização, não estão de acordo com os dados que se encontram em sua escrita fiscal.

O autuado, em sua peça defensiva, pugnou pela desconstituição dos créditos tributários correspondentes ao período de 01/01/2003 a 31/03/2003, sob a argumentação de que se encontravam alcançados pela decadência.

Observo que essa alegação se baseou no entendimento de que a contagem do prazo para constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Pública, nesse caso, deveria se iniciar na data de vencimento de cada parcela devida. Entendo razão não assisti-lo. Em primeiro lugar, as regras do art. 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº. 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêm que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em segundo lugar, a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser a presente situação, conforme explicitado acima. No caso desta lide, o prazo para a contagem referente ao período objeto do questionamento (janeiro a março de 2003) se iniciou em 01/01/2004, com prazo final em 31/12/2008. Como a ação fiscal se iniciou em 08/01/2008, data de emissão do Termo de Início de Fiscalização e o lançamento ocorreu em 31/03/2008, não há o que se falar em decadência.

Acrescento que na presente situação, como o impugnante deixou de recolher parcelas do imposto devido, a fiscalização, de forma acertada, efetuou o lançamento correspondente.

Ressalto, ainda, que tem sido esse o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, sendo que, deste último, transcrevo parte do voto do ilustre relator Fernando Antônio Brito de Araújo:

*“Inicialmente rejeito a preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública do Estado da Bahia de constituir os créditos tributários relativos ao período de janeiro a junho de 1999, visto que o artigo 965 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97, prevê que o aludido direito extingue-se no prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso concreto, o citado prazo iniciou-se em 1º de janeiro de 2000 e seu termo ocorreu em 31 de dezembro de 2004, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 29 de junho de 2004, portanto antes de operar a decadência.”*

Em reforço ao entendimento aqui apresentado, saliento que em outras decisões mais recentes, a exemplo do Acórdão CJF nº. 0009-12/08, cujo voto do insigne relator Nelson Antonio Daiha Filho transcrevo abaixo em parte, este Conselho de Fazenda continua mantendo o mesmo juízo a respeito dessa discussão:

*“Inicialmente, passarei a enfrentar o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, em especial quanto à preliminar de decadência reiterada pelo sujeito passivo em segunda instância.*

*Rejeito a referida preliminar.*

*Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”*

No mérito, observo que o Auto de Infração se refere a sete imputações, a respeito das quais passarei a tratar em separado, conforme realizado pelo impugnante. Saliento, a princípio, que os procedimentos fiscais relativos a todas as imputações foram realizados atendendo as orientações legais, tendo a exigência fiscal ocorrido de forma correta, haja vista que está amparada em demonstrativos, tendo estes sido lastreados nos arquivos magnéticos, na documentação e nos livros fiscais do contribuinte. Realço que, em relação às argumentações defensivas de que os dados constantes nos arquivos magnéticos não guardavam correlação com os documentos e livros fiscais correspondentes, os autuantes demonstraram que não tinha nenhuma pertinência tal alegação, tendo em vista que durante fiscalização precedente, quando o contribuinte enfatizara que os dados verificados em seus arquivos magnéticos apresentavam inconsistências, devido a falhas operacionais, a fiscalização lhe concedera prazo superior a um ano, quando então os referidos arquivos foram apresentados devidamente corrigidos. Ademais, conforme já frisei acima, o impugnante sequer atendeu a intimação sugerida mediante termo de diligência, para que apresentasse a comprovação documental que afirmara dispor, nem trouxe aos autos as indicações das incorreções que afiançara existir nos trabalhos realizados pelos autuantes.

Cabe trazer aqui a transcrição das informações dos autuantes referentes à mencionada situação, que esclarecem definitivamente a ausência de qualquer pertinência quanto às alegações defensivas:

*“Na sua defesa, a autuada deixa transparecer, no mínimo o seu equívoco quanto à escrita fiscal, afirmando que não houve confronto dos Livros com os arquivos magnéticos fornecidos por eles, insinuando que há divergência na escrituração fiscal da empresa. Cabe lembrar que, em 2005, quando de uma fiscalização realizada, constatamos uma grande inconsistência dos dados fornecidos por meio magnético. Tal fato foi informado à empresa a qual solicitou à SEFAZ a dilatação do período legal de 30 dias para a devida retificação dos arquivos. À época, a empresa alegou que existia um “mero erro de preenchimento da migração dos dados da base para o programa Sintegra”, chamando as inconsistências de “pequenos equívocos numa obrigação acessória”...*

*À época, foi deferido um prazo de 180 dias e depois de nova solicitação, um novo prazo de 180 dias foi deferido. A empresa contratou, segundo informações passadas pelo próprio contribuinte, uma equipe de pessoas especializadas para prestar os serviços de procedimentos da escrituração em geral de entradas e saídas de mercadorias e situação tributária.*

*Após mais de um ano, a empresa finalmente transmitiu os novos registros magnéticos com toda a escrituração regularizada. É inconcebível que o Bomprego venha agora, questionar a segurança dos dados fornecidos pela própria empresa, suscitando dúvidas quanto à uniformidade de escrituração dos Livros Fiscais e arquivos magnéticos.”*

Ademais, convém lembrar que os autuantes afiançaram ter encaminhado todas as planilhas elaboradas e a memória de cálculo utilizada, isto antes da lavratura do Auto de Infração, para que o contribuinte as analisasse, sem, entretanto, ser apresentada nenhuma contestação nem questionamento a respeito. Realço que tendo em vista que não houve nenhuma insurgência por parte da defesa quanto a essa afirmação, realmente não faz nenhum sentido que venha na presente fase processual argumentar a existência das alegadas inconsistências, mesmo porque, conforme já esclareci anteriormente, não foram produzidas as provas necessárias e capazes de desconstituir o lançamento objeto desta lide. Enfatizo que apesar de afiançar que o trabalho fiscal se baseou apenas na análise dos registros magnéticos, o autuado não trouxe nenhum elemento de prova de que esses dados não foram cotejados pela fiscalização com a sua documentação e com seus livros fiscais.

A infração 01 decorreu da realização de operações de saída de mercadorias tributáveis como se não o fossem. Observo que a documentação fiscal juntada pela defesa não guarda correlação com os fatos apontados na ação fiscal, não estando compreendidos dentre aqueles arrolados na autuação. Enquanto isso, nos demonstrativos elaborados pela fiscalização estão identificados todos os documentos fiscais relacionados com a acusação, assim como são indicados os produtos, seus códigos e os valores das mercadorias e do imposto que deixou de ser destacado nos documentos fiscais pelo contribuinte. Assim, resta totalmente comprovada a infração, de modo que a mantenho integralmente.

No caso da infração 02, a acusação se referiu ao uso indevido de crédito fiscal de ICMS nas aquisições de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. Vejo que nesse caso a ocorrência se originou do fato de o contribuinte ter aproveitado crédito de ICMS em operações com mercadorias isentas e relativas a recipientes e vasilhames.

Ao combater esta imposição, o impugnante se insurgiu contra a inclusão das seguintes mercadorias:

- a) em relação a leite, alegou que os itens arrolados pela fiscalização não gozam de isenção, entretanto não comprovou que os referidos produtos não estariam compreendidos dentre aqueles indicados nos incisos I a III do art. 465 do RICMS/97, portanto alcançados pelo mencionado benefício. Cabia ao sujeito passivo apontar, de forma objetiva, quais dentre os documentos fiscais arrolados no levantamento fiscal continham os referidos produtos em momentos que não gozavam da isenção, além de oferecer as provas materiais nesse sentido, visando a revisão fiscal que ele mesmo sugerira, o que não ocorreu;
- b) quanto aos recipientes e embalagens, concordou que o crédito é indevido, porém observou que a tributação na saída anulava o crédito da entrada. Tendo em vista que tais materiais não se referem a mercadorias, a utilização do crédito na entrada não pode ser admitida, desde quando foi feita indevidamente;
- c) no que se refere a peixe, salienta que não é isento, entretanto de acordo com o inciso XXXVI do art. 87 do RICMS/97 tais mercadorias têm redução da base de cálculo em 100%, o que equivale a uma isenção total;
- d) no caso de milho verde, alecrim, brócolis e temperos, argúi que sofrem processo de industrialização, não podendo se enquadrar nas isenções previstas no art. 14 do RICMS/BA. Como essas mercadorias são consideradas como produtos *in natura*, não podem ser tratadas como produtos industrializados, já que no seu processamento não ocorre alteração de sua natureza, sendo feita uma simples secagem, com posterior acondicionamento, não estando sujeitas, portanto, à tributação, sendo o crédito utilizado inexistente;
- e) alegou que o sal de cozinha não era isento, não cabendo o estorno do crédito, entretanto lembro que através do inciso XXX do art. 87 do RICMS/97 foi dispensada para essa mercadoria uma redução de 100% em sua base de cálculo a partir de 22/12/2005, o que equivale a uma isenção integral. Observo, por outro lado, que nos demonstrativos elaborados pela fiscalização esse produto somente foi incluído no exercício de 2006.

Diante do exposto e da falta de comprovação das arguições defensivas, mantenho a infração 02 totalmente.

A infração 03 se deveu à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária. Observo que o impugnante argumentou que os produtos teriam sido tributados normalmente na saída, o que anulava o crédito da entrada, ao que os autuantes concordaram que poderia ser cobrada apenas a multa de 60% sobre o crédito indevido, ressalvando, no entanto, que em decorrência do fato de o contribuinte ter considerado as saídas ora como tributadas normalmente ora como sujeitas à substituição, não fora possível efetuar a separação das situações apontadas, impossibilitando a adoção desse procedimento. Ressalto que em vista disso, na diligência foi sugerido que o autuado fosse intimado a apresentar os dados em separado, visando efetuar a mudança sugerida no que se refere às mercadorias cujas saídas tinham sido efetuadas com tributação normal, entretanto considerando o não atendimento à intimação pelo sujeito passivo, se tornou impossibilitada a aplicação da referida multa.

No que se refere a determinados produtos, a exemplo de rações, os autuantes esclareceram ter sido considerado o tratamento tributário adotado pela legislação em cada período, tendo em vista que o contribuinte às vezes num mesmo mês procedia aos lançamentos de forma equivocada em relação ao mesmo produto, isto é, ora tratava as mercadorias como tributadas normalmente, ora as tratava como submetidas à substituição tributária, ora como isentos, etc.

Assim, tais fatos, além de configurarem a ocorrência da infração, implicou em dificuldade na identificação das situações nas quais seria cabível a conversão da exigência do imposto na



aplicação da multa acima referida, o que me conduz a manter esta infração da forma originalmente elaborada.

Verifico que na infração 04 o sujeito passivo foi acusado de ter recolhido a menos o ICMS, em razão de ter incorrido em erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Vejo que na defesa foi apresentada a argumentação de que teriam sido arrolados, de forma equivocada, os produtos fubá de milho e desodorante. Analisando os documentos acostados ao processo, assim como os demonstrativos elaborados pelos autuantes, observo que tanto o contribuinte juntou documentos fiscais não relacionados com o levantamento fiscal, assim como identificou de forma imprecisa alguns tipos de mercadorias, a exemplo de milho mungunzá, milho pipoca e xerém, que efetivamente são tributados à alíquota de 17%.

Noto, por outro lado, que os demonstrativos juntados pela fiscalização apontam todas as situações objeto da exigência da diferença do imposto, de forma que cabia ao impugnante trazer ao processo as provas que pudessem elidir a pretensão fiscal, o que não foi feito, razão pela qual mantenho a imputação na íntegra.

Na infração 05 foi exigido o ICMS recolhido a menos, em razão da utilização indevida da redução da base de cálculo nas saídas de mercadorias (leite) regularmente escrituradas. Observo que o autuado argumenta que não procede a informação de que *“o contribuinte utilizou-se indevidamente da redução de base de cálculo nas operações com leite em pó relativo a período não previsto em Lei (jan/2003 a setembro/2003)”*, haja vista que nesse período a referida redução se encontrava prevista no transcrito art. 1º, inciso I do Dec. nº. 7.826/2000, cuja vigência se iniciou em 01/01/2003, de acordo com o art. 1º do Dec. nº. 8.297/2002, tendo permanecido em vigor até ser revogado pelo art. 12 do Decreto nº. 10.984/08.

O referido Decreto 7.826/2000, apresentava a seguinte redação:

*“Art. 1º Fica reduzida em 58,825% (cinquenta e oito inteiros e oitocentos e vinte e cinco milésimos por cento) a base de cálculo do ICMS nas operações de saídas internas de leite de gado classificado nas categorias a seguir indicadas, fabricado neste Estado, de forma que a carga tributária incidente na operação corresponda ao percentual de 7% (sete por cento):”*

Já o Decreto nº. 7.826/2002 tinha a seguinte redação:

*“Art. 1º O disposto no art. 1º do Decreto nº 7.826, de 21 de julho de 2000, com a alteração do art. 5º do Decreto nº 8.276, de 26 de junho de 2002, produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 2003.”*

Como se vê da leitura dos dispositivos dos decretos acima transcritos, assiste razão ao autuado quanto à existência de previsão de redução de base de cálculo nas operações com leite em pó no período exigido na autuação.

Contudo, o acerto do autuado só vai até esse ponto, haja vista que o benefício da redução da base de cálculo acima referido é condicionado, ou seja, é aplicável exclusivamente ao leite fabricado no Estado da Bahia, valendo dizer, a contrário senso, que o leite adquirido fora do Estado não goza do benefício. Deste modo, caberia ao autuado rechaçar a acusação fiscal, trazendo aos autos, elementos de provas que identificassem a origem do leite, no caso, necessariamente fabricado na Bahia, para gozo do benefício.

Constato que isso não ocorreu. Contrariamente, o autuado apresenta o seu inconformismo sobre a exigência estabelecida no decreto acima referido, afirmando que *“conferir aos produtos originários no Estado tratamento diferenciado em relação àqueles oriundos de fora do Estado afronta o preceito consagrado no art. 1º da CF/88.”*

Invoca o artigo 150, inciso V, da Constituição Federal, e diz que o art. 152 veda aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços. Sustenta

que o princípio da isonomia, previsto nos artigos 5º e 150, inciso II da CF/88, também impede que se dê tratamento diferenciado entre produtos internos e de outros Estados, o que não pode ser ignorado pelo órgão julgador, haja vista que o privilégio da redução de base de cálculo para os produtores locais em detrimento do leite produzido nas demais unidades da Federação contraria, de forma clara, o princípio da isonomia.

A análise dos argumentos defensivos acima esposados juntamente com a ausência de provas do quanto alegado, não permite outra conclusão senão a de que assiste razão aos autuantes quanto à imputação. Não vislumbro outro motivo para justificar o seu inconformismo contra a restrição estabelecida no decreto acima mencionado, salvo a sua impossibilidade de fruição de benefício da redução da base de cálculo por ter adquirido o leite fora do Estado.

Quanto à inconstitucionalidade do mencionado decreto argüida pelo autuado, conforme estabelece o artigo 125, I, III, do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

No que se refere à contestação do contribuinte de que os autuantes, ao cobrarem o ICMS da saída não apropriaram os créditos da entrada, enfatizo que nos demonstrativos produzidos pela fiscalização, são lançados tão somente os valores concernentes às diferenças entre o imposto destacado com a redução da base de cálculo e aquele correspondente à aplicação da alíquota “cheia” sobre os valores das mercadorias, sendo, assim, apontadas apenas as diferenças encontradas. Com base no quanto exposto, mantenho a infração 05 em sua totalidade.

No que concerne à infração 06, vejo que a diferença do ICMS apurada pela fiscalização se originou do recolhimento a menos do imposto em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Constató que de acordo com as planilhas correspondentes, o resultado se derivou do fato de o contribuinte ter aplicado diretamente a alíquota de 17% sobre as vendas de bebidas, ao invés de reduzir a base de cálculo em 30% e aplicar a alíquota devida de 25% mais 2% de adicional de fundo de pobreza.

Considerando que não ocorreu uma contestação por parte do contribuinte, com base em documentos e livros fiscais e estando os valores apurados demonstrados nas respectivas planilhas, esta infração resta mantida de forma integral.

Quanto à infração 07, observo que foi motivada pelo recolhimento a menos do ICMS, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, tendo em vista a constatação da saída de bebidas alcoólicas, sujeitas à alíquota especial de 27% (25% + 2% do adicional do fundo de pobreza), sem que fosse recolhido o adicional de 2%.

Constató que estes fatos se encontram demonstrados nas planilhas preparadas pela fiscalização, nas quais são indicados os valores correspondentes às mencionadas diferenças, que não foram consignadas pelo contribuinte nas notas fiscais de saída. Assim, estando a irregularidade evidenciada nos autos e não tendo o impugnante oferecido nenhuma prova material que pudesse elidir a imputação, também mantenho integralmente esta exigência fiscal.

Quanto ao pedido do autuado para que as intimações e notificações pertinentes ao presente processo sejam encaminhadas ao subscritor da peça defensiva, com escritório na Rua do Brum, nº. 196, Bairro do Recife – Recife – PE, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda envie as intimações e demais comunicações para o endereço requerido. Ressalto, no entanto, que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

Diante de todo o exposto e das provas trazidas aos autos, voto pela procedência do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **279463.0002/08-1**, lavrado contra **BOMPREGO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.031.912,02**, acrescido da multa de 60%, prevista nos incisos II, alínea “a” e VII, alínea “a” do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de outubro de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR