

**PROCESSO** - A. I. N° 269141.0006/05-2  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e DISTRIBUIDORA CODICAL DE ALIMENTOS LTDA. (HIPER CODICAL)  
**RECORRIDOS** - DISTRIBUIDORA CODICAL DE ALIMENTOS LTDA. (HIPER CODICAL) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2<sup>a</sup> JJF n° 0338-02/06  
**ORIGEM** - INFAS SANTO ANTÔNIO DE JESUS  
**INTERNET** - 17/07/2009

**1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF N° 0178-11/09**

**EMENTA: ICMS.** 1. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EM RAZÃO DE TER PRATICADO OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração parcialmente elidida após revisão fiscal do lançamento. Modificada a Decisão recorrida. 2. NULIDADE INFRAÇÕES 2 E 4. FALTA DE ELEMENTOS PARA DETERMINAR, COM SEGURANÇA A INFRAÇÃO E O VALOR DEVIDO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE VENDAS A CONTRIBUINTES NÃO INSCRITOS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Não há no processo elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o montante do imposto devido. Infrações Nulas. Modificada a Decisão recorrida. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA NÃO INGRESSADA NO ESTABELECIMENTO. Infração improcedente. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS. Elidida a acusação fiscal. 5. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração parcialmente comprovada. b) ENTRADAS DE MERCADORIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Efetuadas correções e ajustes decorrentes de inconsistências nos arquivos magnéticos. Infrações parcialmente comprovadas. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os autos de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra a Decisão da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JJF n° 0338-02/06), que julgou Procedente em Parte o presente Auto

de Infração, através do qual o preposto fiscal apontou o cometimento das seguintes irregularidades:

1. falta do recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$52.095,94 e aplicada a multa de 60%;
2. falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativos às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$12.834,32 e aplicada a multa de 60%;
3. falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente às operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$12.087,68 e aplicada a multa de 50%;
4. falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo as operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$6.021,58 e aplicada a multa de 60%;
5. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$2.002,68 e aplicada a multa de 60%;
6. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento do imposto por substituição tributária. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$7.816,58 e aplicada a multa de 60%;
7. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento de imposto por antecipação tributária. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$223,08 e aplicada a multa de 60%;
8. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$359,24 e aplicada a multa de 150%;
9. falta de recolhimento do ICMS no prazo regulamentar referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$274,61 e aplicada a multa de 70%;
10. recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$1.434,92 e aplicada a multa de 60%;
11. falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a 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 realizada anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$3.507,58 e aplicada a multa de 70%;
12. falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeita ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque de mercadorias em exercício fechado. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$37.538,12 e aplicada a multa de 70%;

13. falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeita ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, em exercício fechado. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$9.218,48 e aplicada a multa de 60%;
14. falta de recolhimento do ICMS 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. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$162,10 e aplicada a multa de 60%;
15. recolhimento a menos do ICMS por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, 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. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$1.350,64 e aplicada a multa de 60%;
16. creditamento a mais de valores referentes a ICMS recolhidos em excesso em períodos anteriores. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$7.543,00 e aplicada a multa de 60%; e
17. falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, em exercício fechado. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$4.243,45 e aplicada a multa de 70%.

São objeto do Recurso de Ofício as infrações 1, 2, 4, 8, 9, 11, 12, 13 e 17. No Recurso Voluntário, de seu turno, o sujeito passivo devolveu a esta Câmara de Julgamento Fiscal a análise das seguintes infrações: 1, 11, 12, 13 e 17. Assim, as infrações 3, 5, 6, 7, 10, 14, 15 e 16 não são tratadas nesta oportunidade, até mesmo porque foram expressamente reconhecidas pelo sujeito passivo, tendo, inclusive efetuado o respectivo pagamento, consoante comprovante de fl. 742.

A Junta de Julgamento Fiscal declarou-se, inicialmente, incompetente para conhecer da alegação de constitucionalidade das multas aplicadas (art. 167, I, e 168, do RPAF), e analisou, em seguida, as razões levantadas em sede de defesa, assim dirimindo a lide administrativa:

**INFRAÇÃO 1 – falta do recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas sendo exigido o débito no valor de R\$52.095,94.**

A Junta de Julgamento Fiscal esclareceu que o autuado reconheceu parcialmente o débito lançado pelo autuante e recolheu a quantia de R\$41.091,95, insurgindo-se contra a inclusão de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, previstas no art. 353 do RICMS/97-BA, identificadas como sendo bebidas à base de leite e cacau (“Achocolatado Líquido Nescau”, “Achocolatado Líquido Ibituruna” “Milkbor” “Chocoleco”) e outros como os salgadinhos produzidos a base de cereais (“Salgadinho Pippos”), além de “Aves Congeladas e Temperadas” das marcas Sadia e Aurora.

Segundo a Junta de Julgamento Fiscal, argumenta-se que essas mercadorias não devem constar na lista elaborada pelo autuante na apuração desta infração, tendo em vista que já se encontram com fase de tributação encerrada.

Diz que, com o intuito de dirimir a controvérsia, cotejou as mercadorias apontadas pelo autuado, depois de identificar o código de seus respectivos NCM, com as mercadorias elencadas e identificadas no inciso II do art. 353 do RICMS/97-BA, constatando que somente assiste razão ao

autuado quanto às mercadorias Aves Congeladas e Temperada, NCM 207 14 00 e os Salgadinhos preparados à base de cereais NCM 1904 10 00 9 itens 9 e 29 do inciso II do art. 352 do RICMS-BA/97).

Assim, procedeu à exclusão de tais itens da listagem elaborada pelo autuante, reduzindo o total da base de cálculo que fora originalmente lançada como sendo R\$306.441,71, fls. 02 e 09, para R\$300.895,98. Com o ajuste o imposto devido que era de R\$52.095,94, passa para R\$51.152,32.

Esse item foi julgado parcialmente procedente.

INFRAÇÃO 2 – versa sobre a falta de retenção do ICMS e o respectivo recolhimento, na qualidade de substituto tributário, decorrente de vendas para contribuintes não inscritos no CAD-ICMS-BA.

Essa infração foi julgada de acordo com os seguintes argumentos, esclarecendo-se que a transcrição mostra-se necessária para a correta compreensão da controvérsia:

*“Na verdade o que ocorreu de fato fora a venda de mercadorias tributáveis em volumes que caracteriza intuito comercial para contribuintes não inscritos, sem a retenção do ICMS.”*

*A defesa apresentada ficou restrita a justificativa de que a empresa autuado, por sua localização em região que atende diversas localidades, cujos consumidores adquirem, em conjunto, grandes volumes de mercadorias, tendo em vista a sua política de preços convidativos. Como comprovação de sua tese, apresenta diversas declarações de pessoas físicas informando que compram no estabelecimento autuado em grandes quantidades, entretanto não demonstram as aludidas declarações, vínculo algum com as operações elencadas pelo autuante no demonstrativo de apuração dessa infração.*

*Constatou que, efetivamente, o autuado, além de não comprovar a natureza da personalidade jurídica dos adquirentes, até prova em contrário, não contribuintes do ICMS, resta evidenciado nos autos que as operações foram realizadas em grandes volumes que caracteriza intuito comercial, sendo, portanto, as operações realizadas por agentes alcançados pela definição de contribuinte estampada no art. 36 do RICMS-BA/97.*

*Ademais, verifico que no levantamento elaborado pelo autuante não constam pessoas jurídicas possuidoras de CNPJ, fato esse não contestado pelo autuado, o que reforça a tese da acusação de que as operações, ora em lide, referem-se à aquisição de mercadorias tributáveis por contribuinte não inscrito.*

*É, portanto, devida a cobrança da retenção, por isso considero caracterizada a infração 02”.*

INFRAÇÃO 4 – versa sobre a falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, devido por responsabilidade solidária na aquisição de produtos comestíveis resultantes do abate de gado e suíno, junto a produtor não inscrito.

Esclareceu que o autuado reconhecia parcialmente a infração e promovera o recolhimento de parte do tributo lançado, fl. 741, aduzindo que os valores restantes correspondem às aquisições de gado abatido do FRIGOSAJ – Frigorífico Ltda. que atende às exigências da legislação tributária federal e estadual, conforme cópias de notas fiscais de entradas relativas às aquisições junto a esse frigorífico trazidas ao feito às fls. 813 a 864 e fls. 7495 a 7509.

Consignou que, do exame realizado nas peças dos autos relativos a essa infração, não restaram dúvidas quanto ao atendimento das exigências da legislação sanitária pelo FRIGOSAJ – Frigorífico Ltda. Entretanto, as cópias das notas fiscais apresentadas pela defesa na tentativa de elidir a infração não foram consideradas no levantamento efetuado pelo autuante, concluindo a JJF que o débito apurado e exigido pela infração 04 não decorreu das aquisições apontadas pelo autuado em sua defesa. Por isso, entendeu caracterizada a infração 04.

INFRAÇÕES 8 e 9 – versam sobre a utilização indevida de crédito, mercadoria não ingressou no estabelecimento e falta de recolhimento do imposto, operação não escriturada no livro Registro de Saídas - essas infrações decorreram da emissão da Nota Fiscal de Saída nº 15/12092 pelo autuado, que ao invés de se debitar do imposto, creditou-se em seu livro Registro de Entradas.

A Junta de Julgamento Fiscal disse que o sujeito passivo, na defesa, alegou que o fato apurado decorreu de um equívoco, pois se trata, efetivamente, de uma operação de entrada em que erradamente foram digitados o CFOP e a natureza da operação como se tivesse sido uma saída; assim, quando o autuado constatou o erro, emitiu a correspondente carta de correção, fl. 868.

Decidindo a controvérsia, consignou que, da análise dos elementos constantes dos autos ficou constatado que, apesar da ineficácia da carta de correção emitida pelo autuado, acorde previsão regulamentar, restou evidenciado nos autos tratar-se de uma operação de entrada, eis que se saída fosse a 1ª via da Nota Fiscal nº 15/12092, fls. 866 a 867, não se encontraria em posse do autuado, além da referida nota fiscal encontrar-se devidamente escriturada no livro Registro de Entradas do autuado, fl. 871.

Com essas considerações, julgou improcedentes as infrações 08 e 09.

INFRAÇÕES 11, 12, 13 e 17 – versam sobre a omissão de saídas apuradas através de Levantamento Quantitativo de Estoque por espécie de mercadoria nos exercícios fechados de 2003 e 2004, utilizando os dados fornecidos pelos arquivos do SINTEGRA enviados pelo autuado.

Nesse ponto, o julgamento de primeira instância foi o seguinte, *in verbis*:

*“A defesa alega que as diferenças encontradas decorreram de inconsistências e duplicidades no registro de diversas operações, tendo em vista a ocorrência de problemas no “registro 60” dos arquivos SINTEGRA, por ele enviada à SEFAZ.*

*Confirmadas algumas inconsistências e duplicidades através de diligência realizada pela ASTEC, os autos foram enviados ao autuante para proceder às revisões necessárias com base nos arquivos corrigidos e enviados pelo autuado à SEFAZ.*

*Em consequência da revisão realizada pelo autuante, fls. 7215 a 7489, resultaram na redução do débito original de R\$ 54.507,63, para R\$ 24.605,17, conforme se verifica na tabela comparativa apresentada pelo autuante, bem como nos demonstrativos de apuração e de débito.*

*Do exame realizado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, verifico que procedem as alegações apontadas pela defesa em relação a utilização do estoque final do item 310057 “Maçã Nacional Gala” com a inclusão do saldo final do item 310058, extraído equivocadamente do livro Registro de Inventários, para apuração do débito da infração 11 no exercício de 2003.*

*Do mesmo modo constato que assiste razão ao autuado no que tange às Notas Fiscais nºs 107291, 106769, 106789 e 107336, conforme se verifica às fls. 7510 a 7511 lançadas em duplicidade nos demonstrativos de 2004 relativos às infrações 11, 12, 13 e 17.*

*Por isso, procedi aos ajustes necessários para corrigir as distorções na forma a seguir enunciada:*

1. exclui das quantidades do estoque final do item 310057, adotado pelo autuante como sendo 1.465,49 unidades, as 911,129 unidades relativas ao item 310058, fl. 7515, remanescendo, portanto, 554,364 unidades, ou seja o estoque final correto relativo ao item 310057, fl. 7515. Com isso o valor do débito da infração 11 no exercício de 2003, que, depois da revisão do autuante, era de R\$ 591,42, fl. 7215, passou, com a correção, para R\$ 302,52;
2. comprovada a duplicidade das notas fiscais de saídas apontadas pelo autuado procedemos, também a exclusão nas saídas de 11,21 kg de “carne de sol suína”, fls. 7329/7332/733, 3,0 unidades de “Cepacol Flúor”, fls. 7329/7332/733, e 9,16 kg de “Charque 2 P VITABEEF”, fls. 7329/7332/733, que resultaram nas seguintes reduções das infrações 12 e 13, respectivamente, de R\$ 17.771,59, para R\$ 17.761,28, e de R\$ 4.512,90, para R\$ 4.509,99.

*Com essas alterações, o total das infrações 11, 12, 13 e 17 que, com revisão fiscal procedida pelo autuante passara de R\$ 54.507,63, para R\$ 24.605,17, reduz para R\$ 24.303,05, na forma demonstrada a seguir, nos itens que sofreram correções”.*

#### INFRAÇÕES 11, 12, 13 e 17 - DEMONSTRAÇÃO DE DÉBITO

INF	EX.	DATA OCORR.	DATA VENC.	B. CALC. A. I.	B. CALC. REVISÃO AUTUANTE	ICMS DEV. REVISÃO AUTUANTE	B. CALC. JULGAMENTO	ICMS DEVIDO JULGAMENTO
11	2003	31/12/2003	09/01/2004	20.632,82	3.478,94	591,42	1.779,53	<b>302,52</b>
11	2004	31/12/2004	09/01/2004	-	10.122,71	1.720,86	10.122,71	<b>1.720,86</b>
12	2003	31/12/2003	09/01/2004	35.357,23	41,18	7,00	41,18	<b>7,00</b>
12	2004	31/12/2004	09/01/2004	185.455,23	104.538,76	17.771,59	104.478,12	<b>17.761,28</b>
13	2003	31/12/2003	09/01/2004	7.250,47	8,24	1,40	8,24	<b>1,40</b>
13	2004	31/12/2004	09/01/2004	46.975,88	26.546,47	4.512,90	26.529,35	<b>4.509,99</b>
17	2003	31/12/2003	09/01/2004	-	-	-	-	-
17	2004	31/12/2004	09/01/2004	24.961,47	-	-	-	-
<b>TOTAIS BASE DE CALCULO</b>				<b>320.633,10</b>	<b>144.736,29</b>		<b>142.959,12</b>	
<b>TOTAIS IMPOSTO DEVIDO</b>				<b>54.507,63</b>		<b>24.605,17</b>		<b>24.303,05</b>

Por força do disposto no art. 169, I, “a”, item 1, do RPAF, a Junta de Julgamento Fiscal submeteu sua Decisão a Recurso de Ofício.

O autuado, inconformada com o julgamento de primeiro grau, interpôs o Recurso Voluntário de fls. 7554/7571, no qual se insurge contra as seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1** – Reitera o argumento de que devem ser excluídas da autuação as seguintes mercadorias: bebidas alimentares à base de leite e cacau, salgadinhos produzidos à base de cereais e aves congeladas e temperadas, porquanto se tratam de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária com antecipação do pagamento do imposto, conforme o art. 353, do RICMS.

Diz que, para comprovar o pagamento do tributo, foram anexadas à defesa cópias das notas fiscais de entrada de tais produtos com retenção do ICMS e DAE's de recolhimento de antecipação pelo sujeito passivo. Traz com o seu Recurso rótulos indicando a composição dos produtos Nescau e Ibituruna, que comprovam a tese recursal.

Discorre sobre o instituto da substituição tributária e pede, ao final desse tópico, que a infração seja reduzida em R\$11.075,99.

**INFRAÇÃO 2** – Afirma que a Decisão alvejada entendeu, equivocadamente, que as vendas realizadas pela empresa foram vendas a contribuintes localizados neste Estado, e não a consumidores finais, como foi registrado na contabilidade. Diz que a cobrança está embasada em presunção não prevista em lei e que a Decisão transferiu o ônus da prova para o contribuinte, desprezando as circunstâncias peculiares do caso concreto – os fatos, o quotidiano da região, as declarações juntadas de pessoas físicas.

Alega que a simples análise acerca das quantidades vendidas não pode ser considerada como elemento desencadeador da “presunção sem prova” de que o autuado é o responsável tributário pela retenção e recolhimento do tributo.

Sustenta que, pela sua localização, o recorrente atende a diversas localidades, cujos consumidores adquirem em conjunto grandes volumes de mercadorias, tendo em vista a política de preços baixos. Diz que as declarações dos consumidores não foi corretamente apreciada e que a ausência de vínculo não serve como justificativa para manter a exação, principalmente porque não é possível para o autuado fazer prova do vínculo referido pela JJJ.

Desenvolvendo os seus argumentos nesse sentido e afirmando, sempre, que as vendas foram efetivadas a consumidores finais, pede a improcedência desse item da autuação.

**INFRAÇÃO 4** – Alega que a Decisão apreciou equivocadamente a prova dos autos. Aduz, ademais, que:

*“Ora, a Decisão, mesmo constatando que o FRIGOSAJ, frigorífico onde foram abatidos os gados objeto desta infração, atendia todas as exigências da legislação sanitária para suspensão da cobrança do ICMS, fundamentou a condenação do recorrente no fato de que as notas fiscais apresentadas pela defesa para elidir a infração não coincidem com as apresentadas pelo autuante. Ora, esta justificativa não procede, porque o FRIGOSAJ não vende os produtos, apenas faz o abate e emite a nota fiscal de remessa para nossa loja. Desta forma, as notas fiscais de entradas (compras) que são de diversos fornecedores não vão coincidir com as notas do FRIGOSAJ, sendo que estas apenas comprovam a remessa e o abate em estabelecimento que atende às exigências da legislação tributária federal e estadual, restando assim provado o descompasso da Decisão com a realidade a este Conselho mais uma vez submetida, de que não existe calor a recolher na infração 04.*

*Por amostragem estamos anexando algumas notas fiscais de remessa do FRIGOSAJ e notas fiscais de compras do produtor rural que são emitidas após o abate efetuado pelo frigorífico, pois só com a pesagem das partes resultantes do abate, podemos dar entrada dos itens em nosso estoque.*

*Assim, os valores apurados através do demonstrativo que acompanha o Auto de Infração relativo ao item 04 mantidos como verdade à luz desta Corte estão incorretos, em quase sua integralidade, pois não é devido o valor de R\$ 5.613,33 pois o autuado indevidamente, supôs e foi acolhida tal suposição de que há responsabilidade solidária na aquisição de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino e suíno junto a produtor não inscrito, situado neste Estado, em estabelecimento que não atende às disposições da legislação sanitária federal e estadual.*

Ora, como registrado na defesa, as aquisições de carne bovina pela empresa descritas na autuação referem-se a carne originária de gado abatido no abatedouro [Frigorífico Ltda. e que atende as disposições da legislação sanitária federal e estadual, prevista no inciso II, do parágrafo 5º, do art. 353, do RICMS, conforme V. Exas. podem se certificar com a análise das cópias das Notas Fiscais de remessa desta empresa, totalmente desconsiderada pelo autuante e Decisão.

(...)

Entendeu o autuado que somente R\$ 408,25 relativos a fatos geradores ocorridos nos meses de 06/04 e 12/04 era realmente devido nesta infração e assim, naquela oportunidade, providenciou este pagamento nada mais sendo devido”

Pugna pela improcedência da infração 4.

INFRAÇÕES 11, 12, 13 E 17 – Afirma que as omissões decorreram de inconsistências e duplicidades nos registros 54 e 60 dos arquivos do SINTEGRA, conforme foi, inclusive, confirmado pela ASTEC, que opinou pela redução do valor lançado de R\$54.507,63 para R\$ 24.605,17.

Aduz que, quando foi intimado para se manifestar sobre os novos demonstrativos apontou, por amostragem, algumas inconsistências que não haviam sido corrigidas. Diz que a Junta de Julgamento Fiscal acatou a argumentação do sujeito passivo, mas não submeteu o processo novamente à ASTEC, como deveria, para verificar as demais inconsistências.

Assevera que há nos autos todos os relatórios de entrada e de saída do estoque, que não foram corretamente analisados pela Junta de Julgamento Fiscal. Prossegue:

*“As inconsistências do SINTEGRA foram sanadas e a partir delas a realidade do cumprimento de todas as obrigações tributárias do autuado com o Estado se apresentou como regra. A empresa tem rigoroso controle de estoque, é impossível apresentar-se diferença tão significativa como a apontada na infração em tela. Assim, com base no demonstrativo Geral de Estoque do exercício de 2004 (em anexo), se apurou omissão de saídas de R\$ 5.248,53, sendo que as infrações 11, 12, 13 e 17 ficam reduzidas de R\$ 24.303,05 para R\$ 1.203,15.*

(...)

*De mais a mais, o autuado não se creditou do Imposto recolhido em operação anterior, no caso das aquisições na qualidade de substituído como se observa da documentação anexa.*

*É preciso analisar a repercussão do registro de entrada à luz da legislação para poder arguir omissão de entrada.”*

Invoca a Portaria nº 445/98 e a Lei nº 7.014/96, pedindo ao final a improcedência dessas infrações.

Impugna as multas aplicadas neste Auto de Infração ao argumento de que são confiscatórias e requer, ao final, o Provimento do Recurso Voluntário interposto.

A PGE/PROFIS, através do despacho de fl. 7586, determinou a remessa dos autos à ASTEC/PROFIS, em cujo Parecer encartado às fls. 7587/7588 concluiu que os produtos à base de leite e cacau estavam enquadrados no regime da substituição tributária, durante o período fiscalizado.

Através de novo pronunciamento, a PGE/PROFIS manifesta-se pela realização de diligência para excluir da infração 1 os produtos acima referidos, o que foi deferido por esta Câmara de Julgamento Fiscal, consoante se observa às fl. 7593.

Cumprindo a diligência determinada, o autuante elaborou os demonstrativos de fls. 7598/7781, excluindo da infração 1, os seguintes produtos: achocolatados Nescau, Milkbar e Chocoleco, além das aves temperadas e congeladas e os salgados à base de cereais, que já haviam sido excluídos pela JJF, aduzindo que não considera que os achocolatados estivessem submetidos à substituição tributária por possuírem NCM diversa da estabelecida na legislação para bebidas à base de leite e cacau.

No demonstrativo elaborado pelo autuante, a infração foi reduzida para R\$ 36.375,48.

Através do Parecer de fls. 7783/7786 e do despacho de fl. 7788, a PGE/PROFIS opinou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, para excluir da infração 1 as bebidas alimentares à base de leite e cacau, nos termos da diligência realizada no processo. Com relação aos demais itens da autuação, aduziu que o contribuinte limitou-se a repetir as argumentações de defesa, sem

trazer elementos capazes de afastar a presunção de legitimidade de que goza o ato administrativo de lançamento.

Intimado, o contribuinte manifestou-se sobre o resultado da diligência (fls. 7795/7800), dizendo que havia reconhecido quanto à infração 1 o valor de R\$41.019,95, restando saldo credor em seu favor de R\$4.6444,47. Repetiu a tese recursal quanto aos demais itens.

No despacho de fl. 7804, a PGE/PROFIS voltou a se manifestar pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

## VOTO

*Ab initio*, cumpre de logo registrar a inconveniência de se lavrar autos de infração imputando ao contribuinte um número muito grande de irregularidades, como ocorreu na espécie, em que são atribuídas ao contribuinte 17 (dezessete) condutas ilícitas distintas.

Isso porque, cada uma dessas infrações constitui, isoladamente, uma demanda administrativa, que deve ser deslindada analisando-se os argumentos defensivos próprios e todos os documentos a ela relativos constantes dos autos, ensejando a prolação de uma Decisão devidamente fundamentada. Assim, não há dúvidas de que a cumulação de muitas demandas administrativas num só Auto de Infração pode dificultar a apreciação de todas as questões relevantes pelo Órgão de julgamento administrativo e, também, pelo Poder Judiciário, caso o feito seja submetido à sua análise por alguma das vias adequadas.

O Código de Processo Civil possui uma regra específica vedando a formação do chamado litisconsórcio multitudinário, com vistas a evitar que a cumulação excessiva de demanda provoque prejuízos ao exercício do direito de defesa ou mesmo atrase muito a marcha processual, consoante se depreende do parágrafo único, do art. 46, *in verbis*:

*"Art. 46. (...)*

*Parágrafo único. O juiz poderá limitar o litisconsórcio facultativo quanto ao número de litigantes, quando este comprometer a rápida solução do litígio ou dificultar a defesa. O pedido de limitação interrompe o prazo para resposta, que recomeça da intimação da Decisão".*

Sabe-se bem que a hipótese vertente não se enquadra nesse dispositivo, mas não se pode negar que fica claro o intuito da legislação processual de facilitar a solução do litígio, cabendo ao Juiz, ao limitar o litisconsórcio facultativo, desmembrar o processo, criando vários processos distintos, os quais deverão permanecer sob a órbita do mesmo magistrado, para evitar decisões conflitantes.

No caso do processo administrativo fiscal do Estado da Bahia, o regulamento não contempla norma similar evitando a lavratura de autos contendo número excessivo de infrações, o que impede este Conselho de desmembrar a presente autuação ou adotar outra medida capaz de facilitar a tramitação processual e o julgamento do feito.

Todavia, enquanto a norma escrita não vem, conta-se com a compreensão dos auditores fiscais e seus superiores, para que autuações como essa não se repitam, a menos em casos devidamente justificados e que não haverá qualquer dificuldade ao julgamento correto da lide administrativa.

Adentrando ao exame recursal, tenho que o Recurso de Ofício não merece provimento, pois a redução do montante lançado inicialmente decorreu, quanto à infração 1, da exclusão de mercadorias que estavam submetidas ao regime de substituição tributária com fase de tributação encerrada na entrada, logo, não poderia ser cobrado do autuado o imposto em virtude da falta de escrituração dessas operações de saída.

Com relação às infrações 8 e 9, os elementos constantes dos autos evidenciam que a operação sobre a qual o autuante lançou o ICMS foi, de fato, operação de entradas; assim, tanto é devida a

utilização do crédito, quando não se pode falar em débito de imposto por uma saída que, na verdade, não ocorreu.

No tocante às infrações 11, 12, 13 e 17, que têm como base o levantamento quantitativo do estoque do sujeito passivo, observo que a Junta expurgou do lançamento as duplicidades equivocadamente consideradas pelo auditor fiscal, que foram, inclusive, reconhecidas em parte pela ASTEC/CONSEF.

Assim, a Decisão de primeiro grau revela-se, no particular, incensurável.

No tocante ao Recurso Voluntário, faz-se necessário examinar as infrações isoladamente:

INFRAÇÃO 1 – Como bem pontuou a Assessoria Técnica da PROFIS, o art. 353, II, item 3.4, do RICMS, previa, expressamente, que as bebidas alimentares à base de leite ou de cacau estavam submetidas ao regime da substituição tributária. Essa norma vigeu até 30/09/2005, quando foi revogada pela Alteração nº 66 – Decreto nº 9.547/2005.

Aliás, o próprio auditor fiscal não contesta que as referidas bebidas estivessem enquadradas no regime da substituição tributária, alegando, apenas, que foram incluídos no levantamento dessa infração em virtude de o contribuinte ter atribuído a tais mercadorias NCM “*diversos do previsto na legislação para produtos à base de leite e cacau*” (fl. 7.597).

A argumentação do auditor poderia até ser acatada, não fosse o fato de ser público e notório que as bebidas denominadas “achocolatados” são à base de leite e de cacau, conforme, inclusive, ficou demonstrado a partir da juntada da embalagem respectiva, fls. 7.572 e 7.573.

Assim, tenho que o descumprimento da formalidade quanto à indicação do correto código NCM não pode se sobrepor à verdade material que se extrai da simples análise dos demonstrativos elaborados pelo autuante, do qual consta a mercadoria achocolatado, e das provas trazidas ao feito pelo sujeito passivo.

Com tais considerações, deve ser acatado o demonstrativo elaborado pelo autuante às fl. 7.598, reduzindo-se essa infração ao montante de R\$36.375,48, encontrado a partir da exclusão do imposto relativo aos produtos “Achocolados Milkbar, Nescau e Chocoleco”.

INFRAÇÃO 2 – A Junta de Julgamento Fiscal manteve a autuação ao argumento de que o contribuinte não comprovou “a personalidade jurídica” dos adquirentes das mercadorias tratadas neste item; nessa linha de intelecção, decidiu-se que a comercialização de mercadorias em grande quantidade permite a conclusão de que as vendas foram efetuadas a contribuintes não inscritos no CAD-ICMS.

A análise dos demonstrativos elaborados pelo auditor fiscal (fls. 232/419), entretanto, me leva a conclusão diversa. A maior parte das notas fiscais de vendas listadas pelo autuante materializa operações de vendas em valores não muito expressivos, às vezes até bastante inexpressivos (R\$2,53 – fl. 234). Algumas transações, é verdade, ostentam valor alto, superiores a R\$2.000,00, mas trata-se de uma minoria de notas fiscais nesses termos.

Em reforço a tal entendimento, o contribuinte impugnou expressamente tal infração, aduzindo que as vendas nela tratadas foram feitas a consumidores finais, e não a comerciantes, trazendo, inclusive, juntamente à sua defesa, declarações de diversas pessoas físicas no sentido de que se unem para adquirir gêneros alimentícios a preço mais barato junto à autuada ou de que compram em grande quantidade para fazer doações a pessoas carentes. Essas declarações estão acompanhadas de cópia do documento de identidade do declarante, possibilitando-se, assim, a apuração acerca da sua autenticidade e da veracidade do seu conteúdo.

Nas circunstâncias, não vejo nos autos elementos suficientes para respaldar a autuação, no particular, pois não ficou claro, no meu entendimento, que as operações ora analisadas destinaram mercadorias a contribuintes do imposto não inscritos no Cadastro do ICMS. Também não ficou devidamente comprovado que as aquisições foram efetivadas por consumidores finais,

apesar de os indícios penderem mais para esse lado. A autuação revela-se, por isso, insegura, devendo ser decretada a sua nulidade, a teor do art. 18, IV, a, do RPAF.

INFRAÇÃO 4 – Esse item foi assim descrito pelo autuante: “*Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Responsabilidade solidária – aquisição de produtos comestíveis resultantes do abate de gado bovino e suíno junto a produtor não inscrito, situado neste Estado, em estabelecimento que não atende às disposições da legislação sanitária federal e estadual. Operações realizadas com notas fiscais de entrada*”.

De logo se vê que a infração em comento está mal descrita: num momento, o autuante fala em substituição tributária, em seguida fala em responsabilidade solidária; inicia aduzindo que o tributo refere-se às operações de saídas para consumidores finais e finaliza dizendo que o lançamento estriba-se em notas fiscais de entrada; fala em abate realizado junto a produtor não inscrito (como se houvesse a exigência legal de inscrição de produtor rural no Cadastro do ICMS) e, ao mesmo tempo, diz que se trata de estabelecimento que não atende às exigências da legislação sanitária, quando essas exigência tocam ao frigorífico, e não ao produtor.

Além desse vício, a irregularidade apontada pelo auditor fiscal não está devidamente comprovada. É que o autuante limitou-se a fazer uma lista das notas fiscais de entrada que supostamente embasam essa infração, mas não anexou aos autos nenhum desses documentos, com o que inviabilizou por completo a correta análise e o julgamento da defesa e do recurso interposto.

O contribuinte alega que o produtor rural remete gado ao FRIGOSAJ, que é um frigorífico que atende às exigências da legislação sanitária. Esse frigorífico, por sua vez, abate o gado bovino e suíno e remete a carne para o recorrente, que emite uma nota fiscal de entrada. O contribuinte trouxe aos autos as notas fiscais que testificam a sua versão dos fatos, mas, o autuante, não. Seria necessário haver nos autos elementos capazes de demonstrar que o imposto que está sendo cobrado nesta infração não se refere às remessas de carne efetuadas pelo FRIGOSAJ, o que depende do confronto das notas fiscais de entrada objeto da autuação e das notas fiscais de entrada emitidas pelo FRIGOSAJ, quando do recebimento do gado bovino. Sem esse confronto, não se tem como saber se a infração de fato ocorreu ou não.

Enfim, a autuação, quanto a este item, revela-se insegura, devendo ser anulada, com espeque no art. 18, IV, a, do RPAF.

INFRAÇÕES 11, 12, 13 E 17 – A argumentação recursal, quanto a esses itens, é absolutamente genérica e, portanto, não autoriza a modificação do entendimento firmado na Junta de Julgamento Fiscal, pois a Decisão alvejada não se limitou a acatar a redução proposta pela ASTEC; foi além, expurgando outras inconsistências do levantamento verificadas a partir da análise dos demonstrativos.

Assim, cabia ao contribuinte apontar, de forma específica, onde residem os equívocos que alega em seu Recurso Voluntário, e não simplesmente dizer que seu intuito era de promover uma integral revisão do lançamento. Além disso, o contribuinte diz no Recurso Voluntário que o valor correto da infração é R\$1.203,15, mas o demonstrativo que elabora é totalmente insuficiente para se chegar a tal conclusão, especialmente porque se trata de um levantamento quantitativo de estoques que está a embasar quatro infrações distintas e o contribuinte não trouxe qualquer informação sobre o seu estoque, fazendo referência apenas à base de cálculo que entende correta.

Enfim, é de se aplicar o art. 143, do RPAF, segundo o qual a negativa do cometimento da infração não afasta a presunção de legitimidade da ação fiscal.

Ante o exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DOU PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para reduzir a infração 1 para o valor de R\$36.375,48, e decreto, de ofício, a

nulidade das infrações 2 e 4. Mantendo a Decisão alvejada quanto aos demais itens, devendo ser homologados os pagamentos realizados.

Após os ajustes, remanesce o débito no total de R\$93.299,21.

Por oportuno, represento à autoridade competente para que verifique a possibilidade de renovar a ação fiscal com relação às infrações 2 e 4.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269141.0006/05-2, lavrado contra **DISTRIBUIDORA CODICAL DE ALIMENTOS LTDA. (HIPER CODICAL)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$93.299,21**, acrescido das multas de 50% sobre R\$12.087,68, 60% sobre R\$61.419,87 e 70% sobre R\$19.791,66, previstas no art. 42, incisos I, “a”, II, alíneas “a”, “d”, “e” e “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os pagamentos efetivamente já realizados.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2009.

FÁBIO DA ANDRADE MOURA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS