

A. I. Nº. - 293872.0002/10-4  
AUTUADO - INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS MARATÁ LTDA.  
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
INTERNET - 17. 05. 2011

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0120-01/11**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. FALTA DE ESTORNO. Deve ser estornado o crédito fiscal do ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução. Infração caracterizada. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA APLICAÇÃO. Restou comprovado que o procedimento adotado pelo contribuinte não encontra respaldo na legislação tributária pertinente. Infração mantida. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** VALOR DAS ENTRADAS SUPERIOR AO DAS SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das entradas omitidas for superior ao das saídas, deve ser exigido o imposto correspondente ao valor das entradas 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 decorrentes de operações anteriores, também não contabilizadas. Infração mantida. **b)** VALOR DAS SAÍDAS SUPERIOR AO DAS ENTRADAS. Detectando-se omissão tanto de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS correspondente à diferença de maior expressão monetária. No caso, deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saída omitidas. Infração subsistente. **c)** FALTA DE RECOLHIMENTO POR ANTECIPAÇÃO. A lei atribui ao fabricante a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente às operações subsequentes, a serem realizadas pelos adquirentes. Infração caracterizada. Não apreciadas as arguições de inconstitucionalidade e não acolhida a alegação de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 15/12/2010, foi efetuado o lançamento do crédito tributário concernente ao ICMS no valor de R\$170.139,80, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de janeiro a abril de 2006, exigindo o imposto no valor de R\$10.218,42, acrescido da multa de 60%. Consta que de acordo com o livro Registro de Apuração do ICMS, o contribuinte não efetuou o estorno do crédito fiscal do imposto referente à mercadoria “vinagre”, cuja saída ocorre com redução da base de cálculo, conforme Anexo I;

02 – recolheu a menos o ICMS, em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de maio de 2006 a setembro de 2008, sendo exigido o imposto no valor de R\$136.760,73, acrescido da multa de 60%. Consta que o contribuinte utilizou indevidamente o disposto no art. 51, inciso I, alínea “c” do RICMS nas vendas internas para contribuintes inaptos, aplicando a alíquota de 7%, quando a correta seria de 17%, haja vista que o referido benefício é aplicável apenas nas vendas internas para contribuintes inscritos no CAD-ICMS no Regime Simplificado. Tudo de acordo com o Anexo II;

03 – deixou de recolher o 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 entrada –, 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 tributáveis realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no exercício de 2006, sendo exigido o imposto no valor de R\$9.166,38, acrescido da multa de 70%, conforme Anexo III;

04 – deixou de recolher o ICMS relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, levando-se em conta, para cálculo do imposto, o maior valor monetário – o das saídas tributáveis –, no exercício de 2007, exigindo o imposto no valor de R\$10.543,96, acrescido da multa de 70%;

05 – deixou de efetuar a retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria, no exercício de 2007, exigindo-se o imposto no valor de R\$822,01, acrescido da multa de 60%.

É acrescentado, quanto às infrações 03, 04 e 05, que foi anexado aos autos e entregue ao contribuinte um CD autenticado contendo os relatórios da auditoria de estoque, em razão do grande volume de registros.

O contribuinte apresentou impugnação às fls. 134 a 137, salientando, inicialmente, que mesmo certo da inexistência de qualquer débito e sendo certo que ao acessório é reservado o mesmo destino do principal, se insurgia contra a multa fiscal aplicada, uma vez que seu elevado montante se constitui em evidente desapego à sistemática constitucional e infra-constitucional que rege a espécie.

Diz que sem prova material da existência de fraude ou sonegação fiscal, como definidas em leis federais, a multa por infração a regulamento fiscal, sem má-fé, não pode ser proporcional ao valor da operação ou do imposto, como no presente caso. Frisa que a proporcionalidade entre o valor principal e a multa basta para identificar o caráter confiscatório que reveste a exigência, por avançar sobre o patrimônio do autuado, sem a análise da sua capacidade contributiva.

Realça restarem violados os princípios constitucionais expressos nos artigos 145, § 1º, e 150, inciso IV, da Constituição Federal, aqui aplicáveis, por força da natureza fiscal da imposição. Observa que o art. 150 da Constituição veda, de forma bem expressa, “utilizar tributo com efeito de confisco”. Sobre o tema, transcreve o pensamento de Luiz Emígio F. da Rosa Júnior.

Não admite que se diga que o conceito de tributo não é extensivo à multa, pois a junção dos dois em uma só espécie decorre da essência da legislação tributária, bastando examinar as prescrições dos artigos 163 e 186 do CTN, para concluir que o crédito tributário constitui o conjunto formado pelo tributo, a multa e demais encargos. Nesse sentido, utiliza-se das palavras de Sacha Calmon Navarro Coelho e José Orlando Rocha de Carvalho sobre o assunto, concluindo que a vedação constitucional de utilização do tributo com efeito de confisco abarca, também, a multa.

Atendo-se ao exame da fixação dos percentuais de 60% e 70% de multa para o caso dos autos, assevera que se reconhece a inconstitucionalidade passível de compreensão pelo órgão julgador.

Abordando o mérito, aduz que dentre as infrações apontadas, não houve sequer uma que estivesse acompanhada de comprovação, pois os levantamentos foram efetuados unilateralmente, padecendo de efetiva comprovação documental. Acrescenta que se o Fisco encontra qualquer diferença nos levantamentos fisco/contábeis, antes da autuar deve intimar o contribuinte por escrito, a prestar, no prazo razoável, os esclarecimentos necessários sobre as causas das diferenças.

Destaca que essa medida é imperativa, em face do princípio do contraditório, consagrado pela Constituição, que opera seus efeitos mesmo na fase anterior à lavratura do Auto de Infração. Como no presente caso nenhuma intimação foi feita nesse sentido antes da autuação, quando não havia razão para tanto, entende restar configurada a violação ao mencionado princípio.

Frisa que além dos vícios formal e material, que fulminam as cinco infrações, no caso da infração 02, verifica-se verdadeira irregularidade, uma vez que se reporta a erro na adoção de alíquota para contribuintes inaptos. Alega que tendo em vista que ao emitir notas fiscais de faturamento, realiza consulta do contribuinte, se este vem a ficar inapto, ou por outro lado, venha a deixar de ser, não há como o impugnante monitorar a sua situação fiscal, por todo o período. Entende que não é justo que seja penalizado por isso, uma vez que não age de má-fé, posto que no momento da emissão da nota fiscal, é aplicada a alíquota de acordo com a situação fiscal do contribuinte.

Conclui que, também por tais razões, não deve ser mantida a procedência do Auto de Infração, que resta impugnado em todas as suas infrações.

Requer o acolhimento da impugnação, para que seja julgado inteiramente improcedente o Auto de Infração, declarando-se indevida a cobrança do tributo exigido ou, caso o julgador assim não entenda, o que admite por apego ao debate, seja o presente processo baixado em diligência, para que o autuante indique e comprove as supostas importâncias devidas a título de ICMS.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 143/144, argumentando que ao contrário do quanto alegado pelo impugnante, todas as infrações estão documentalmente comprovadas através de levantamentos fiscais apurados nos arquivos magnéticos e em seus livros fiscais.

No que concerne à infração 01, frisa que, conforme se observa através do livro Registro de Apuração do ICMS, o contribuinte não efetuou o estorno proporcional do crédito fiscal referente às aquisições do produto “vinagre”, somente vindo a fazê-lo a partir do mês de maio de 2006, conforme Anexo I.

Quanto à infração 02, assevera que as alegações defensivas não procedem, pois, de acordo com o art. 142, inciso I do RICMS/BA, constitui em obrigação do autuado, exigir de outros contribuintes a exibição do extrato do Documento de Identificação Eletrônico (DIE).

Em relação às infrações 03, 04 e 05, referentes a levantamento quantitativo de estoques, aduz que não há o que comentar, uma vez que o contribuinte não apresentou qualquer comprovação de irregularidade nos levantamentos, enquanto que a mera negativa de cometimento das infrações não desonera o autuado da responsabilidade pelo pagamento do imposto.

Sugere que o Conselho de Fazenda julgue o Auto de Infração procedente.

## VOTO

A princípio, cumpre-me tratar sobre as preliminares de nulidade direta ou indiretamente suscitadas pelo autuado. Discordo quanto à alegação da existência de ofensa ao princípio do contraditório, sob a alegação de que em relação a todas as infrações faltara a necessária comprovação documental das irregularidades apuradas. Isto porque, a despeito de tal assertiva, vejo que o autuante elaborou para cada item do lançamento tributário os respectivos demonstrativos, assim como os lançou em mídia eletrônica (CD), elementos esses que foram entregues ao representante do autuado, mediante assinatura, inexistindo, assim, a sugerida carência probatória. Vale acrescentar que a apuração dos débitos se baseou em documentos fiscais disponibilizados pelo autuado, todos relacionados nos demonstrativos próprios.

Quanto à afirmação do impugnante de que o Fisco deveria tê-lo intimado previamente a respeito das irregularidades apuradas, antes de lavrar o Auto de Infração, saliento que inexiste tal previsão na legislação concernente ao processo administrativo fiscal, enquanto que o autuante seguiu estritamente as diretrizes contidas no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF/BA), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, intimando o contribuinte acerca do lançamento e entregando-lhe todos os elementos de prova referentes aos procedimentos fiscais realizados.

Assim, observo que o processo está revestido de todas as formalidades legais, não havendo violação a nenhum dos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal, nem dos ditames contidos no CTN – Código Tributário Nacional. Verifico, também, que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do RPAF/BA, e que o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

No que se refere à alegação de que as multas sugeridas são inconstitucionais, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/BA, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Quanto ao argumento de que as multas são confiscatórias, saliento que os percentuais sugeridos pelo autuante têm previsão legal, tendo sido aprovados pela Assembléia Legislativa do Estado da Bahia, quando certamente foram apreciados os princípios previstos na Constituição Federal, encontrando-se as multas delineadas na Lei nº 7.014/96. Ademais, não vislumbro qualquer violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade, do não-confisco, não existindo, tampouco, enriquecimento ilícito por parte do erário estadual, nem ofensa às disposições constantes do CTN.

Não acolho a sugestão de realização de diligência, considerando que na formulação do pedido correspondente não foi fundamentada a necessidade de sua realização. Indefiro, portanto, o pedido em questão, com fulcro no artigo 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do RPAF/BA, tendo em vista, ademais, que os elementos de provas anexados aos autos são suficientes para o meu convencimento e decisão da lide.

No mérito, verifico que foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de cinco infrações. A infração 01 decorreu da averiguação da falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias (vinagre), cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução.

Observo que enquanto na defesa apresentada o contribuinte não tratou sobre este lançamento fiscal, o autuante, por sua vez, através dos demonstrativos de fls. 15 a 34, relacionou por nota fiscal e por item do produto, além de condensá-los por mês, os valores dos créditos fiscais utilizados e as diferenças que deveriam ter sido estornadas pelo contribuinte, procedimento não adotado, conforme comprovam as cópias reprográficas do livro Registro de Apuração do ICMS acostadas aos autos.

Ressalto que tendo em vista que as operações de saídas subsequentes, promovidas pelo impugnante, ocorreram com redução da base de cálculo, o procedimento fiscal seguiu estritamente o disposto no ACÓRDÃO JUF nº 0120-01/11

artigo 100, inciso II do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, que determina que o contribuinte estorne, de forma proporcional à redução, o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições das mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, quando as mercadorias ou os serviços forem objeto de operações ou prestações subsequentes com redução da base de cálculo. Para um melhor entendimento, transcrevo abaixo o mencionado dispositivo regulamentar:

*“Art. 100. O contribuinte estornará ou anulará o crédito fiscal relativo às entradas ou aquisições de mercadorias, inclusive o crédito relativo aos serviços a elas correspondentes, ressalvadas as disposições expressas de manutenção do crédito, quando as mercadorias ou os serviços, conforme o caso:*

...

*II - forem objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o valor do estorno será proporcional à redução;”*

Deste modo, não havendo nenhuma dúvida quanto ao acerto do levantamento procedido pela Fiscalização, a infração 01 resta totalmente caracterizada.

A exigência atinente à infração 02 se referiu ao recolhimento a menos do ICMS, em decorrência de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em relação às quais o contribuinte utilizara indevidamente o disposto no art. 51, inciso I, alínea “c” do RICMS/BA ao promover vendas internas para contribuintes inaptos no Cadastro Estadual de Contribuintes do ICMS - CAD/ICMS -, tendo aplicado a alíquota de 7%, quando a correta seria de 17%.

Neste caso, o sujeito passivo argumentou que ao promover as suas vendas efetuava a consulta do contribuinte, de modo que não poderia ser responsabilizado pela inaptidão dos contribuintes por todo o período. Ressalto, no entanto, que no caso dos contribuintes que se encontram com suas inscrições inaptas no cadastro estadual, a Secretaria da Fazenda divulga, por meio de edital publicado no Diário Oficial do Estado, a situação cadastral dos contribuintes, além de disponibilizar tais informações em sua página na Internet. Ademais, conforme bem salientou o autuante, de acordo com o disposto no art. 142, inciso I do RICMS/BA, o autuado está obrigado a exigir dos outros contribuintes, nas operações que com eles realizar, a comprovação de sua regularidade cadastral, por meio da exibição do Documento de Identificação Eletrônico (DIE).

Noto que através dos demonstrativos apresentados às fls. 50 a 80, o autuante apontou de forma clara como encontrou os valores apurados em cada um dos períodos compreendidos na autuação, os quais foram levantados com base nos dados disponibilizados pelo próprio contribuinte, ou seja, nas notas fiscais emitidas. Assim, mantenho esta infração integralmente.

As infrações 03, 04 e 05 se originaram do desenvolvimento do roteiro específico da auditoria de levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados. Vejo que a exemplo das infrações anteriores, o impugnante não trouxe elementos que pudessem elidir tais exigências tributárias.

Nas infrações 03 e 04 foram constatadas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias normalmente tributáveis, situação na qual deve prevalecer a ocorrência referente à diferença de maior expressão monetária. Na infração 03, que se referiu ao exercício de 2006, o valor das entradas omitidas foi superior ao das saídas, o que levou o autuante a exigir, de forma correta, o imposto correspondente ao valor das entradas 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 decorrentes de operações anteriores, também não contabilizadas. Os demonstrativos relativos a este levantamento se encontram às fls. 89 a 97, não existindo nenhum reparo a ser feito, motivo pelo qual considero a infração 03 caracterizada.

Já na infração 04, concernente ao exercício de 2007, a omissão que prevaleceu foi aquela relativa às operações de saídas, e como neste caso deve ser exigido o imposto relativo às próprias operações de

saída omitidas, o lançamento está correto, estando a apuração apontada nos demonstrativos acostados às fls. 99 a 104. Infração mantida.

Por fim, na infração 05 foi exigido o tributo atinente à falta de retenção e recolhimento pelas saídas subsequentes, a serem realizadas pelos adquirentes, tendo a irregularidade decorrido da falta de emissão de documentos fiscais nas operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Neste caso, a lei atribui ao fabricante a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente às operações a serem realizadas pelos adquirentes.

Em relação a esta apuração realizada pelo autuante, no entanto, verifiquei que ocorreu o seguinte equívoco: tendo em vista que as mercadorias em questão foram comercializadas pelo autuado sem emissão das correspondentes notas fiscais de venda e, consequentemente, do lançamento em seus livros fiscais dos dados atinentes às operações comerciais efetivadas, o impugnante não apenas deixou de realizar o lançamento e pagamento do ICMS relativo à antecipação tributária, que foi corretamente exigido por meio desta infração, como também deixou de lançar e recolher o tributo devido pelas operações próprias que realizou.

Inclusive, ao analisar o demonstrativo de fl. 106, observei que o autuante realizou os cálculos de forma correta, apurando as duas parcelas do imposto, porém deixou de efetuar o lançamento atinente às operações próprias. Desta forma, a infração 05 fica mantida de maneira integral, haja vista que os cálculos se encontram indicados de maneira correta. Como, entretanto, a parcela que deixou de ser lançada não pode ser exigida por meio do presente Auto de Infração, recomendo à autoridade competente que determine a realização de ação fiscal para apurar as diferenças existentes, visando exigir os débitos remanescentes, a teor do art. 156 do RPAF/BA.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 293872.0002/10-4, lavrado contra **INDÚSTRIAS ALIMENTÍCIAS MARATÁ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$170.139,80**, acrescido das multas de 60% sobre R\$147.801,16 e de 70% sobre R\$22.338,64, previstas nos incisos VII, alínea “b”, II, alíneas “a” e “e” e III do art. 42 da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais. Recomenda-se a instauração de procedimento fiscal complementar, para exigir a parcela do imposto reclamada a menos no presente Auto de Infração, em conformidade com a disposição contida no art. 156 do RPAF/BA.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de maio de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR