

**A. I. N° - 293575.1211/06-1**  
**AUTUADO - MULTIPLUS – RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA.**  
**AUTUANTE - TELESSON NEVES TELES**  
**ORIGEM - INFAPZ EUNÁPOLIS**  
**INTERNET - 23/12/2011**

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JF N° 0279-03/11**

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO EFETUADO A MENOS. Refeitos os cálculos mediante diligência fiscal efetuada por preposto da ASTEC, o valor originalmente apurado ficou reduzido. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Foi exigido sobre uma operação de comodato. Neste caso, não é devido o pagamento de diferença da alíquota, por se tratar de operação sem incidência do imposto. Quanto aos demais valores exigidos não houve a comprovação mediante a juntada aos autos das notas fiscais relativas às operações realizadas, caracterizando cerceamento do direito de defesa. Infração não comprovada. 3. REGIME DE APURAÇÃO EM FUNÇÃO DA RECEITA BRUTA. RESTAURANTE. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Corrigido equívoco de cálculo do imposto, mediante revisão efetuada pelo autuante e ratificada pelo preposto da ASTEC. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.**

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 29/12/2006, refere-se à exigência de R\$17.801,94 de ICMS, acrescido das multas de 50% e 60%, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de substituição tributária, relacionadas no anexo 88 do RICMS/BA, nos meses de janeiro, março, junho e julho de 2006. Valor do débito: R\$3.077,01.

Infração 02: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao consumo do estabelecimento, no mês de março de 2006. Valor do débito: R\$544,68.

Infração 03: Deixou de recolher no prazo regulamentar ICMS relativo à comercialização de refeições, apurado com base no Regime de Apuração em função da Receita Bruta, nos meses de janeiro a dezembro de 2005. Valor do débito: R\$14.180,25.

O autuado, por meio de advogado com procuração à fl. 32, apresentou impugnação (fls. 17 a 31), alegando que embora reconheça a competência técnica do autuante, a ação fiscal é totalmente improcedente, salientando que se viu prejudicado no exercício do direito de defesa pelo fato de parte da sua documentação ainda estar em poder da Infapz Eunápolis, “havendo notícia, inclusive, de destruição parcial destes documentos custodiados, em razão de uma enchente que recentemente assolou aquela localidade”. Diz que o cerceamento do direito de defesa implica nulidade do presente PAF, tendo em vista que vigoram sob a égide do Estado Democrático de

Direito, princípios de proteção ao cidadão frente ao Estado. Dentre os princípios, cita o da segurança jurídica e o da ampla defesa. Comenta sobre os mencionados princípios e assegura que a Infaz Eunápolis descumpriu o primado da segurança jurídica, cerceando o direito de defesa do autuado, na medida em que não houve devolução de parte da documentação fiscal que foi arrecadada para desenvolver a ação fiscal em lide, impedindo a elaboração da defesa ao Auto de Infração. O defendente assegura que diligenciou inúmeras vezes para obter os documentos custodiados naquela repartição fiscal, inclusive com diversos contatos telefônicos, sempre recebendo o pedido de prorrogação do prazo para a devolução. Reafirma a alegação de que houve cerceamento do direito de defesa pela impossibilidade de manusear a documentação retida na Infaz, documentos que lastrearam a ação fiscal e algumas infrações estão fundadas nas notas fiscais que se encontram retidas no Órgão Fazendário, a exemplo a primeira infração. Transcreve o art. 18, inciso II do RPAF/BA, pedindo que se reconheça o cerceamento do direito de defesa, determinando-se a notificação do Sr. Inspetor da Infaz Eunápolis para que promova a devolução integral e imediata da documentação que se encontra em seu poder. **Como segunda preliminar de nulidade**, o defendente alega que foram lavrados dois Autos de Infração contra o mesmo estabelecimento: AI 293575.1211/06-1; AI 293575.1201/06-6, sendo o primeiro relativo ao período de 01/01/2005 a 30/11/2006 e o segundo ao período de 01/01/2005 a 30/11/2005. Diz que esta situação é vedada pelo art. 40 do RPAF/BA, e que inexistente qualquer autorização do Inspetor Fazendário para a lavratura de Autos de Infração sobre idêntico período fiscalizado, originados de uma mesma ação fiscal, inexistindo também, justificativa do autuante para o fato. Assim, o defendente pede a nulidade do presente Auto de Infração. No mérito, quanto à primeira infração, o autuado alegou que de acordo com o enquadramento legal da infração, especialmente o art. 371 do RICMS/97, observa-se que a exigência fiscal tem por fundamento a obrigação atinente à antecipação total do imposto, entendendo o autuante que o contribuinte possuía o dever legal de antecipar ao Estado da Bahia o imposto que deveria ter sido substituído pelo fornecedor no momento da saída. Estipulou o valor da Nota Fiscal como base de cálculo do imposto exigido, aplicou a MVA descrita no anexo 88 e calculou o tributo lançado. Afirma que embora não houvesse Convênio ou Protocolo entre o Estado da Bahia e o Estado de origem das mercadorias, houve pagamento do imposto substituído, conforme as Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNREs que acompanhavam as mercadorias. Portanto, o defendente entende que a cobrança do imposto por antecipação, como pretende o autuante, incorre em alguns equívocos: a) o imposto cobrado já havia sido pago, ainda que não houvesse Protocolo ou Convênio; b) o autuante considerou como base de cálculo o valor da nota, cobrando valores já pagos, não abatendo o ICMS do remetente em operação sua, conforme as GNREs que se encontram anexadas às notas fiscais. Reitera a alegação inicial de que alguns documentos fiscais pertencentes ao defendente, utilizados na ação fiscal se encontram na Inspetoria Fazendária, dentre eles, inúmeras notas fiscais utilizadas como suporte para a lavratura do presente Auto de Infração. O defendente assegura que a comprovação da improcedência desta infração depende da produção de prova do destaque do ICMS substituído na nota fiscal e do seu pagamento por meio de GNRE, e que se encontra obstado por falta de inúmeras notas fiscais arroladas pela fiscalização e das respectivas GNREs que as acompanhavam. Salaria que sem essas Notas Fiscais é impossível dizer se as mercadorias adquiridas realmente se enquadravam no anexo 88; qual a MVA aplicável; se houve destaque do ICMS. O defendente afirma que não se acomodou no pedido de nulidade da autuação fiscal, tendo em vista que, compulsando os documentos que estão em seu poder, constatou que todo o tributo exigido foi recolhido aos cofres do Estado. O autuado informa que, para comprovar as suas alegações, reuniu por amostragem a documentação completa de um mês (junho de 2006), ficando comprovado que nenhum centavo deixou de ser pago aos cofres estaduais. Diz que elaborou um levantamento amparado nas Notas Fiscais e GNREs, apurando que no mencionado mês o ICMS devido por substituição alcança o valor de R\$652,66, e a documentação comprova que foram recolhidos os mesmos R\$652,66. Assevera que, corrigindo-se a base de cálculo do imposto, excluindo-se o valor das mercadorias devidamente tributadas e que também compunham as notas fiscais, e computando-se os pagamentos realizados, conclui-se que

o ICMS substituição tributária foi devidamente recolhido ao Estado, sendo improcedente a exigência fiscal. Afirma que essas conclusões dependem da análise documental de cada período fiscalizado, e que essa documentação encontra-se em poder da própria Infaz, justificando-se o pedido de diligência fiscal, nos termos do art. 145 do RPAF/BA, para que o autuante ou Auditor Fiscal estranho ao feito, de posse do levantamento efetuado pelo defendente, proceda à revisão dos valores apurados nos períodos em que a documentação encontra-se na Infaz. Se for indeferida a diligência, o impugnante reitera o seu pedido de devolução imediata e integral dos documentos, renovando-se o prazo de defesa, sob pena de nulidade do Auto de Infração.

Infração 02: O defendente alegou que, analisando a Nota Fiscal que originou esta infração (NF 2129, de 03/06/2006), constatou que o autuante exigiu diferença de alíquota sobre remessa em comodato, operação não tributável pelo ICMS. Salienta que o comodato é um empréstimo gratuito de coisa fungível, ficando o comodatário obrigado a restituir a coisa ao comodante, no término do contrato. Portanto, se trata de operação não albergada pelo ICMS, devendo ser julgada improcedente esta segunda infração.

Infração 03: Esclarece que o imposto exigido corresponde às vendas de refeições para três empresas: Construtora Moura, Eunaservice e Tecplan, e essas empresas encontravam-se, no início do contrato de fornecimento de refeições, inscritas na Secretaria da Fazenda com “Inscrição Normal”, e neste caso, estavam sujeitas ao pagamento do imposto por diferimento. Diz que no curso do contrato, sem qualquer comunicação ao defendente, as referidas empresas passaram para a “Inscrição Especial”, fato que motivou a fiscalização levantar o imposto devido pelo fornecimento das refeições. Alega que por equívoco, o autuante englobou no presente Auto de Infração período em que as empresas adquirentes ainda estavam inscritas na condição de “normal”, quando eram responsáveis pelo pagamento do tributo, em razão de diferimento do ICMS. Portanto, em relação ao período em que as empresas contratantes estavam inscritas na condição de “normal”, o defendente discorda da exigência fiscal, de acordo com as seguintes informações: Construtora Moura passou para a Inscrição Especial em fevereiro de 2005; Eunaservice passou para Inscrição Especial em março de 2005; Tecplan passou para Inscrição Especial em fevereiro de 2005. Indica os valores exigidos nos meses anteriores às alterações das inscrições, afirmando que o total do ICMS diferido com inscrição normal, indevido pelo defendente é R\$3.446,76. Pede a procedência parcial desta infração, com a exclusão do mencionado valor. Por fim, o defendente pede a nulidade ou improcedência do presente Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 63 a 65 dos autos, diz que em relação aos argumentos defensivos, o contribuinte foi intimado em 05/05/2006 a apresentar os documentos fiscais e contábeis relativos ao exercício de 2005, tendo sido alegado que se encontrava em fase de encerramento das atividades, e não houve atendimento à primeira intimação. Foi emitida uma segunda intimação, assinada em 19/05/2006 pelo gerente da empresa, sendo atendida parcialmente a mencionada intimação, em 14/06/2006, com a apresentação dos livros e documentos fiscais. Informou que uma terceira intimação foi assinada pelo contribuinte com a solicitação da documentação contábil, e em função de a empresa ter se negado a atender esta última solicitação e da necessidade da análise da escrita contábil para continuidade dos trabalhos de fiscalização, a Ordem de Serviço foi prorrogada, e o contribuinte foi novamente intimado a apresentar a escrita contábil em 18/08/2006. Após outro período de espera, o autuado apresentou o que foi solicitado, e a ação fiscal foi concluída. Diz que o contribuinte já havia encerrado suas atividades na região, por isso, não foi localizado, mas foi informado através de contatos telefônicos, que deveria comparecer à repartição fiscal para tomar conhecimento do resultado do Auto de Infração e retirar os livros e documentos arrecadados durante a ação fiscal, mas o contribuinte não apareceu nem se manifestou, o que exigiu que a ciência da autuação fosse efetuada via Correios, com Aviso de Recebimento. Diz que o contribuinte providenciou o envio de mensageiro à repartição fiscal para resgate dos seus livros e documentos. Assegura que todos os livros e documentos arrecadados na ação fiscal referente ao exercício de 2005 foram devolvidos pela supervisora de

comércio em exercício à época. Diz que em momento posterior, foram remetidos os documentos relativos ao exercício de 2006, relativos a outra Ordem de Serviço e outra intimação. Informa que, posteriormente, o contribuinte procurou a repartição para informar que não foram devolvidos os citados documentos fiscais. O autuante contesta a alegação do defendente de que houve o desaparecimento dos documentos fiscais em virtude de uma enchente na região. Diz que as conclusões apresentadas pelo contribuinte exigem fundamentação e prova, e que mais adiante, nas razões defensivas, o contribuinte apresenta alegações apenas com os documentos fiscais relativos ao mês de abril de 2005, o que se poderia depreender que somente foram devolvidos os documentos relativos ao mês 04/2005 e 06/2006 para outro PAF. O autuante faz uma série de questionamentos sobre o assunto e diz que apesar de o autuado alegar que não recebeu e ter apresentado os documentos do mês 06/2006, em sua impugnação cita e apresenta uma Nota Fiscal de Entrada do mês 03/2006 para contestar a segunda infração. Quanto à preliminar de nulidade, concernente à lavratura de dois Autos de Infração relativos ao mesmo período fiscalizado, o autuante informou que existiam duas ordens de serviço, sendo a primeira emitida para a realização de auditoria fisco-contábil do exercício de 2005, quando a empresa ainda funcionava; e a segunda emitida posteriormente, foi motivada pelo processo de baixa de inscrição protocolada pelo contribuinte, e incluía o exercício de 2006. Assim, o autuante diz que não vê qualquer conflito, no máximo seria uma questão administrativa, referente ao controle da emissão de Ordem de Serviço.

No mérito, quanto à primeira infração, o autuante afirma que o defendente limita-se a alegar que alguns equívocos ocorreram no levantamento fiscal, mas não trouxe provas efetivas, tendo sido apresentadas apenas, notas fiscais relativas ao mês de junho de 2006, quando foram constatados alguns equívocos no levantamento realizado, possivelmente por falha, quando foram automatizados alguns procedimentos, mas nada que resulte na improcedência da infração. Diz que algumas alterações se tornam necessárias no mês 06/2006, de acordo com as notas fiscais apresentadas, e planilha que anexou à informação fiscal. Quanto ao argumento do autuado de que houve recolhimentos efetuados através de GNREs que não foram considerados, diz que tal posicionamento do defendente revela o despreparo do contribuinte, tendo em vista que desconsidera a metodologia utilizada no levantamento realizado. Todas as notas fiscais de aquisição de mercadorias da substituição tributária foram lançadas na planilha de fl. 08; o ICMS devido foi apurado para cada Nota Fiscal com base no valor das mercadorias, acrescido da MVA, sendo compensados os valores recolhidos conforme extrato SIDAT. Foram totalizados mensalmente os valores, apurando-se a diferença a recolher em cada mês. Assegura que foram considerados todos os recolhimentos efetuados pelo contribuinte, informando que a planilha original foi substituída pela nova planilha que anexou à informação fiscal, mantendo parcialmente a exigência fiscal nesta infração.

Infração 02: O autuante informou que o defendente apresentou apenas uma nota fiscal das três elencadas no levantamento fiscal de fl. 07, alegando que não é devido o ICMS diferença de alíquota referente àquela nota fiscal, por se tratar de remessa em comodato. Diz que se uma cópia do contrato de comodato fosse apresentada juntamente com a impugnação, poderia ser acatada a alegação defensiva. Como se trata de processo de baixa de inscrição entende que o contribuinte deveria apresentar, também, a Nota Fiscal de retorno da mercadoria, o que não foi feito. Em relação às demais notas fiscais, informa que o contribuinte se silenciou. Mantém integralmente a infração.

Infração 03: O autuante informa que em razão de o contribuinte ter apresentado documentos (histórico de condição) revelando que houve mudança nas inscrições estaduais de algumas empresas destinatárias, elaborou nova planilha, mantendo parcialmente esta infração. Em seguida o autuante tece algumas considerações em relação às alegações defensivas, e afirma que os argumentos defensivos não merecem prosperar, destacando a quantidade de notas fiscais do CFAMT não registradas pelo autuado e afirmando que “os indícios apontam para uma real

intenção de sonegação”. Diz que a peça defensiva é elegante, e com isso, o defendente tenta ganhar credibilidade.

Intimado da informação fiscal e demonstrativos acostados aos autos, o defendente se manifestou às fls. 72 a 75, aduzindo que se surpreende com a agressividade e indelicadeza da informação fiscal, mas não vai polemizar, e a sua manifestação servirá para reforçar a ilegalidade do Auto de Infração em lide. Reitera a alegação de nulidade por cerceamento de defesa, afirmando que parte da documentação arrecadada para o trabalho fiscalizatório ainda se encontra retida na Inspetoria Fiscal. Diz que espera que esta Junta de Julgamento Fiscal faça uma análise minuciosa do presente processo para verificar se há prova de que toda a documentação foi entregue a um representante legal do contribuinte. Se não existe esta prova, o defendente reitera seu pedido de nulidade do presente Auto de Infração, por cerceamento do direito de defesa. Pede também, nulidade da ação fiscal pela lavratura de dois Autos de Infração relativos ao mesmo período fiscalizado. Diz que, por violação ao art. 40 do RPAF, o autuante acarretou o que se denomina tecnicamente de “confissão ficta” ao reconhecer que, sem autorização expressa do Inspetor Fazendário em instrumento próprio, foram lavrados dois Autos de Infração relativos ao mesmo período fiscalizado. Afirma que esse procedimento é vedado pelo RPAF, de modo a tratá-lo como mero fato curioso, sem repercussão legal, “seria, por vias transversas, negar vigência ao Regulamento do Processo Administrativo Fiscal”. No mérito, quanto à primeira infração, o defendente insiste na alegação de que o imposto cobrado já foi recolhido por meio de GNRE que acompanhavam as notas fiscais objeto da autuação e o autuante argumenta que em seus cálculos, levou em consideração tais recolhimentos. Pede a realização de diligência por Auditor Fiscal estranho ao feito para que se verifique se os recolhimentos efetuados efetivamente estão contemplados no cálculo da infração 01 e se existe algum saldo devedor remanescente.

Quanto à infração 02, o autuado insiste na alegação de que o autuante errou ao incluir em seu levantamento uma nota fiscal de remessa em comodato, e tenta justificar o seu trabalho alegando que não retira o mencionado documento fiscal do lançamento por falta do contrato. O defendente pede a improcedência desta infração.

Em relação à infração 03, o impugnante argumenta que não ficou claro se o valor corrigido pelo autuante é aquele confessado na impugnação inicial. Em caso afirmativo, o defendente concorda com a informação. Por fim, pede a procedência parcial do presente lançamento.

Considerando a informação do autuante, de que o contribuinte providenciou o envio de mensageiro à repartição fiscal para resgate dos livros e documentos disponibilizados à fiscalização, referentes ao exercício de 2005; que num momento posterior, foram remetidos os documentos do exercício de 2006, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência (fl. 79) para o autuante juntar aos autos cópias do Termo de Arrecadação dos livros e documentos fiscais, bem como a comprovação da devolução desse material ao contribuinte ou seu representante legal.

Quanto à alegação defensiva de que foram lavrados dois Autos de Infração contra o mesmo estabelecimento, no mesmo período fiscalizado, foi solicitado para o autuante anexar ao presente processo, cópias do AI 293575.1201/06-6 e demonstrativos.

Nova informação fiscal foi prestada pelo autuante à fl. 81, dizendo que em relação à arrecadação e devolução dos livros e documentos fiscais, nada mais tem a apresentar ou acrescentar, além do que já foi dito no item 1 da informação fiscal de fls. 63/64. Diz que acostou ao presente processo, cópias do Auto de Infração de nº 293575.1201/06-6 e respectivos demonstrativos.

À fl. 100, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em nova diligência à Infaz de origem para que a repartição fiscal juntasse aos autos a comprovação da devolução dos documentos e livros fiscais ao contribuinte ou seu representante legal. Se ainda não tivesse sido entregue a totalidade dos documentos arrecadados pela fiscalização, a repartição fiscal intimasse o autuado e fizesse a necessária devolução, mediante recibo assinado pelo contribuinte ou seu

representante legal, com a indicação do prazo de trinta dias para se manifestar, querendo, reabrindo o prazo de defesa.

Em atendimento ao solicitado, o autuante informou na fl. 102 que o exigido na fl. 100 nada difere do solicitado na diligência anterior. Portanto, assegura que a informação constante na fl. 81 se mantém.

Considerando a controvérsia existente entre a informação fiscal e os argumentos apresentados pelo defendente, e que não constavam nos autos cópias das notas fiscais objeto da autuação, exceto algumas anexadas pelo defendente quando da apresentação da defesa, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência à ASTEC para que o diligente:

1. Quanto à primeira infração, intimasse o autuado para apresentar todos os documentos fiscais e respectivas GNREs, além daquelas já acostadas aos autos. Que fosse feito o demonstrativo de fl. 08, considerando os valores do imposto recolhido pelo defendente, comprovados por meio de GNRE.
2. Quanto à infração 02, que fosse solicitado ao contribuinte cópia do contrato de comodato referente à NF 2129, de 03/06/2006 (fl. 50), e que fosse feito o demonstrativo elaborado à fl. 07, excluindo o mencionado documento fiscal.
3. Em relação à infração 03, que fosse apurado se no novo demonstrativo elaborado pelo autuante ainda constam notas fiscais referentes ao período em que os destinatários tinham inscrição no sistema normal de apuração do ICMS, podendo tal apuração ser efetuada por meio do INC. Em caso positivo, excluir esses documentos fiscais, apurando o débito remanescente.

De acordo com o PARECER ASTEC Nº 0034/2011, fls. 107 a 109 do PAF, quanto à primeira infração, o autuado foi intimado e apresentou algumas notas fiscais, conforme fls. 115/146 dos autos, sem ter apresentado as GNREs. Foi feito o demonstrativo de fl. 08, considerando os valores do imposto recolhido pelo defendente, comprovados através de relação de recolhimentos emitida pelo Sistema INC da SEFAZ à fl. 114.

Quanto à infração 03, o diligente informou que no novo demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 66, não constavam notas fiscais referentes ao período em que os destinatários tinham inscrição no sistema normal de apuração do ICMS, sendo tal apuração efetuada por meio do INC. Ratifica o demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 66, acatado pelo defendente à fl. 75 dos autos. O diligente conclui, informando que o débito apurado na primeira infração ficou reduzido para o total de R\$3.026,61, conforme demonstrativo de débito que elaborou na fl. 109 e planilha à fl. 110 do presente PAF.

À fl. 148 do PAF, o autuado foi intimado do PARECER ASTEC Nº 34/2011 e dos novos documentos acostados aos autos, constando Aviso de Recebimento à fl. 149, comprovando a entrega de cópia do mencionado Parecer e demonstrativos e documentos. Decorrido o prazo concedido, o defendente não se manifestou. O autuante também tomou conhecimento (fl. 150), e não se pronunciou quanto ao referido parecer.

#### **VOTO**

O autuado apresentou preliminar de nulidade alegando cerceamento do direito de defesa dizendo que não houve devolução de parte da documentação fiscal que foi arrecadada para desenvolver a ação fiscal em lide, impedindo a elaboração da impugnação ao Auto de Infração.

Quanto a esta alegação, o autuante esclareceu na informação fiscal, que o autuado foi informado através de contatos telefônicos, que deveria comparecer à repartição fiscal para tomar conhecimento do resultado do Auto de Infração e retirar os livros e documentos arrecadados durante a ação fiscal, mas o contribuinte não apareceu nem se manifestou, o que exigiu que a ciência da autuação fosse efetuada via Correios, com Aviso de Recebimento. Diz que o

contribuinte providenciou o envio de mensageiro à repartição fiscal para resgate dos seus livros e documentos e que foram devolvidos todos os livros e documentos arrecadados na ação fiscal referentes ao exercício de 2005, pela supervisora de comércio em exercícios à época. Diz que em momento posterior, foram remetidos os documentos relativos ao exercício de 2006, referentes a outra Ordem de Serviço e outra intimação. Salienta que o contribuinte apresentou alegações apenas com os documentos fiscais relativos ao mês de abril de 2005, o que se poderia depreender que somente foram devolvidos os documentos relativos ao mencionado mês e 06/2006 para outro PAF. Portanto, considero que deve ser ultrapassada esta alegação de nulidade, acatando as explicações apresentadas pelo autuante. Ademais, foi realizada diligência fiscal, e levantamento acostado aos autos pelo preposto da ASTEC foi efetuado com base nas cópias de documentos fornecidos pelo sujeito passivo, estando cessado o motivo de nulidade da autuação, alegado nas razões de defesa, quanto à falta de devolução das notas fiscais objeto da autuação fiscal.

Quanto à segunda preliminar de nulidade, em que o defendente alega que foram lavrados dois Autos de Infração contra o mesmo estabelecimento: AI 293575.1211/06-1; AI 293575.1201/06-6, sendo o primeiro relativo ao período de 01/01/2005 a 30/11/2006 e o segundo ao período de 01/01/2005 a 30/11/2005, observo que o presente Auto de Infração se refere à Ordem de Serviço nº 500407/07; e o AI 293575.1201/06-6, (fl. 82) corresponde à Ordem de Serviço 506579/06. Portanto, está confirmada a informação do autuante de que existiam duas ordens de serviço, sendo a primeira emitida para a realização de auditoria fisco-contábil do exercício de 2005, enquanto a empresa funcionava; e a segunda emitida posteriormente, foi motivada pelo processo de baixa de inscrição protocolada pelo contribuinte, e incluía o exercício de 2006. Assim, não foi constatada desobediência ao que estabelece o art. 40 do RPAF/BA, haja vista que se trata de ações fiscais diferentes, autorizadas pelo Inspetor Fazendário.

Assim, constato que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

No mérito, a primeira infração trata de recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação enquadradas no regime de substituição tributária e relacionadas no anexo 88 do RICMS/97, nos meses de janeiro, março, junho e julho de 2006, conforme demonstrativo à fl. 08.

O autuado alegou que embora não houvesse Convênio ou Protocolo entre o Estado da Bahia e o Estado de origem das mercadorias, houve pagamento do imposto substituído, conforme as Guias Nacionais de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE, que acompanhavam as mercadorias. Entende que a cobrança do imposto por antecipação, como pretende o autuante, incorre em alguns equívocos: a) o imposto cobrado já havia sido pago, ainda que não houvesse Protocolo ou Convênio; b) o autuante considerou como base de cálculo o valor da nota, cobrando valores já pagos, não abatendo o ICMS do remetente em operação sua, conforme as GNREs que se encontram anexadas às notas fiscais. Assegurou que alguns documentos fiscais pertencentes ao defendente e utilizados na ação fiscal se encontram na Inspetoria Fazendária, e que a comprovação da improcedência desta infração depende da produção de prova do destaque do ICMS substituído na nota fiscal e do seu pagamento por meio de GNRE, e que se encontra obstado por falta de inúmeras notas fiscais arroladas pela fiscalização e das respectivas GNREs que as acompanhavam.

Este item do Auto de Infração foi objeto de diligência fiscal realizada por preposto da ASTEC, tendo sido informado pelo diligente, no PARECER ASTEC Nº 0034/2011, fls. 107 a 109 do PAF, que o autuado foi intimado e apresentou algumas notas fiscais, conforme fls. 115/146 dos autos, sem ter apresentado as GNREs. Disse que foi feito o demonstrativo à fl. 08, considerando os valores do imposto recolhido pelo defendente, comprovados através de relação de recolhimentos emitida pelo Sistema INC da SEFAZ à fl. 114. Portanto, o débito originalmente apurado nesta infração

ficou reduzido para R\$3.026,60, conforme planilha que elaborada na diligência fiscal, à fl. 110 dos autos, considerando as cópias das notas fiscais fornecidas pelo defendente, sendo considerados os recolhimentos constantes da relação de DAEs à fl. 114. Portanto, o levantamento acostado aos autos pelo preposto da ASTEC foi efetuado com base nas cópias de documentos fornecidos pelo sujeito passivo, estando cessado o motivo de nulidade da autuação, alegado nas razões de defesa, quanto à falta de devolução das notas fiscais objeto da autuação fiscal.

Vale ressaltar, que o autuado foi intimado para tomar conhecimento o mencionado PARECER ASTEC e dos novos documentos acostados aos autos pelo diligente, e o autuante também foi cientificado. Decorrido o prazo concedido, o defendente não contestou os novos cálculos e o autuante também não se manifestou.

Acato os cálculos efetuados na diligência fiscal e concluo pela procedência parcial desta infração, tendo em vista que o débito originalmente apurado fica reduzido para R\$3.026,60, conforme demonstrativos às fls. 109/110 dos autos.

Infração 02: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, no mês de março de 2006. Demonstrativo à fl. 07.

Relativamente à diferença de alíquotas, a Lei 7.014/96, prevê a incidência de ICMS sobre a entrada efetuada por contribuinte do imposto em decorrência de operação interestadual iniciada em outra unidade da Federação, quando as mercadorias forem destinadas ao uso, consumo ou ativo permanente (art. 4º, inciso XV, da Lei 7.014/96).

Observo que a exigência do imposto está respaldada no demonstrativo de fl. 07, e o defendente alegou que analisando a Nota Fiscal que originou esta infração (NF 2129, de 03/06/2006 – fl. 50 do PAF), constatou que o autuante exigiu diferença de alíquota sobre remessa em comodato, operação não tributável pelo ICMS. Salienta que o comodato é um empréstimo gratuito de coisa fungível, ficando o comodatário obrigado a restituir a coisa ao comodante, no término do contrato. Portanto, se trata de operação não albergada pelo ICMS.

Embora o defendente não tivesse apresentado o contrato de comodato, não houve destaque do ICMS na Nota Fiscal, e o tipo de mercadoria constante no documento fiscal (refresqueira) indica que se deve acatar a alegação defensiva por se tratar de um equipamento compatível com a atividade desenvolvida pelo defendente.

Em relação ao comodato, não há incidência do ICMS quanto às operações efetuadas em decorrência de comodato, locação ou arrendamento mercantil, bem como o respectivo retorno, conforme art. 6º, inciso XIV, alínea “a” do RICMS/97. Neste caso, não é devido o pagamento de diferença da alíquota, por se tratar de operação sem incidência do imposto, estando tal dispensa prevista no art. 7º, III, “a” do mencionado Regulamento do ICMS.

Quanto às demais notas fiscais constantes no demonstrativo à fl. 07 (NFs 572 e 1924), os documentos fiscais não foram acostados aos autos, o que constitui cerceamento do direito de defesa, sendo nula a exigência fiscal em relação aos mencionados documentos. Portanto, se conclui que a irregularidade apurada não ficou devidamente comprovada nos autos, sendo improcedente este item do Auto de Infração.

Infração 03: Deixou de recolher no prazo regulamentar ICMS relativo a comercialização de refeições, apurado com base no Regime de Apuração em função da Receita Bruta, nos meses de janeiro a dezembro de 2005, conforme demonstrativo às fls. 09/10.

Foi alegado pelo defendente, que o imposto exigido corresponde às vendas de refeições para três empresas: Construtora Moura, Eunaservice e Tecplan, e essas empresas encontravam-se, no início do contrato de fornecimento de refeições, inscritas na Secretaria da Fazenda com “Inscrição Normal”, e neste caso, estavam sujeitas ao pagamento do imposto por diferimento. No curso do contrato, sem qualquer comunicação ao defendente, as referidas empresas passaram

para a “Inscrição Especial”, fato que motivou a fiscalização levantar o imposto devido pelo fornecimento das refeições. Alega que por equívoco, o autuante englobou no presente Auto de Infração período em que as empresas adquirentes ainda estavam inscritas na condição de “normal”, quando eram responsáveis pelo pagamento do tributo, em razão de diferimento do ICMS.

O autuante, na informação fiscal, disse que em razão de o contribuinte ter apresentado históricos de condição, revelando que houve mudança nas inscrições estaduais de algumas empresas destinatárias, elaborou nova planilha à fl. 66 dos autos, mantendo parcialmente esta infração, no valor total de R\$10.733,48.

No PARECER ASTEC Nº 34/2011, o diligente informou que no novo demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 66, não constavam notas fiscais referentes ao período em que os destinatários tinham inscrição no sistema normal de apuração do ICMS, sendo tal apuração efetuada por meio do INC. O diligente ratificou o demonstrativo elaborado pelo autuante à fl. 66, ressaltando que a mencionada apuração não foi contestada pelo defendente na manifestação apresentada à fl. 75 dos autos.

Concluo pela subsistência parcial desta infração, de acordo com o demonstrativo à fl. 66 dos autos, alterando-se o total apurado para R\$10.733,48.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Há uma questão legal que considero essencial neste caso, em prestígio do devido procedimento legal.

Foi assinalado pela defesa que foram lavrados dois Autos de Infração contra o mesmo estabelecimento na mesma data: o AI 293575.1211/06-1 e o AI 293575.1201/06-6.

De fato, isto ocorreu, conforme se vê cotejando-se as fls. 1-2 e 82/84.

Ambos foram lavrados no dia 29.12.06. É irrelevante se havia duas ordens de serviço. Em ambos os casos, a data de início do período fiscalizado é a mesma (1.1.05), e a data da conclusão da fiscalização é a mesma (29.12.06 – datas dos dois Autos). O período da ordem de serviço do Auto às fls. 82/84 está compreendido no período do que consta à fl. 35. A inscrição estadual é a mesma: 62.906.280.

Insisto em que é irrelevante se havia duas ordens de serviço, pois, conforme se verá, a norma regulamentar não se refere a “ordem de serviço”.

À data da autuação, havia regra no RPAF que regulamentava esse modo de proceder.

O procedimento é nulo por inobservância do devido procedimento legal. O fiscal não atentou para as regras do art. 40 do RPAF. Esse artigo contém várias disposições. Eis o teor da cabeça do art. 40 do RPAF:

“Art. 40. Em casos especiais, mediante justificativa circunstanciada do Auditor Fiscal, o Inspetor Fazendário poderá autorizar a lavratura de mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão, anexando-se a cada Auto cópia da justificativa e da autorização.”

Portanto, em princípio, era vedado que numa só ação fiscal fossem lavrados Autos de Infração distintos. Essa era a regra geral. De acordo com o supracitado dispositivo regulamentar, somente se admitia a lavratura de mais de um Auto de Infração relativamente a uma só ação fiscal “em casos especiais”, mediante “justificativa circunstanciada” do auditor fiscal, a ser submetida à apreciação do inspetor fazendário, que poderia autorizar a lavratura de autos distintos, desde que isso fosse feito para “facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão”.

Compete a este órgão julgador analisar se foram preenchidos os requisitos legais para a lavratura de Autos de Infração distintos, envolvendo o mesmo fato.

Destaco no citado art. 40 dois requisitos inafastáveis: somente se admite a lavratura de mais de um Auto de Infração relativamente a uma só ação fiscal:

- a) “em casos especiais”, mediante “justificativa circunstanciada” do auditor fiscal; e
- b) desde que isso seja feito para “facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão”.

Para que se saiba se se trata de um “caso especial”, é preciso que seja dito por qual razão é que ele seria especial.

Não foi dito por que este caso seria especial.

A norma previa ainda que o procedimento deveria conter “justificativa circunstanciada” do auditor fiscal acerca do motivo determinante da medida. Por “justificativa” entenda-se que deve ser feita uma exposição dos motivos para a prática do ato, demonstrando a boa razão do procedimento. E não bastava a simples justificativa – a norma previa que ela deve ser “circunstanciada”, ou seja, a justificativa deveria ser pormenorizada, detalhada, enunciada com todas as particularidades.

Também não houve isso. Não houve prévia justificativa circunstanciada do motivo da lavratura de “Auto de Infração parcial”, conforme expressão adotada pelo autuante.

Além do mais, o art. 40 do RPAF somente admite o desmembramento da autuação em mais de uma peça se isso for feito para “facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão”.

Neste caso deu-se exatamente o contrário. A separação da autuação relativa ao mesmo fato em 2 Autos, em vez de facilitar, dificulta a defesa, pois implica duas defesas, sem falar na preocupação do interessado em acompanhar o deslinde de 2 procedimentos correndo paralelamente, além de custos financeiros, caso a defesa seja feita por profissional do direito.

O lançamento tributário é um ato vinculado, ou seja, regrado por lei. A fiscalização não pode proceder como bem queira, mas conforme manda a lei.

Em suma, o procedimento é nulo por inobservância do devido procedimento legal, implicando cerceamento de defesa.

Tomo por fundamento o art. 40 do RPAF, c/c o art. 18, II.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 293575.1211/06-1, lavrado contra **MULTIPLUS – RESTAURANTE DE COLETIVIDADE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$13.760,08**, acrescido das multas de 60% sobre R\$3.026,60 e 50% sobre R\$10.733,48, previstas no art. 42, incisos I, “a” e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2011

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADOR