

**PROCESSO** - A. I. N° 232954.0009/09-0  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PARALELA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS E REPRESENTAÇÕES LTDA.  
**RECORRIDOS** - PARALELA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS E REPRESENTAÇÕES LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0286-03/12  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/NORTE  
**INTERNET** - 16/05/2014

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

**ACÓRDÃO CJF N° 0108-11/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA O ATIVO FIXO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. A legislação 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 ativo permanente. Infração subsistente, considerando a falta de comprovação de recolhimento do imposto exigido, no prazo regulamentar. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. ENTRADAS DE MERCADORIAS, CUJAS SAÍDAS SUBSEQUENTES OCORRERAM COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Foram excluídas as notas fiscais que comprovam que houve redução da base de cálculo pelo fornecedor, ficando reduzido o débito originalmente apurado. 3. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL DECLARADA COMO NÃO TRIBUTÁVEL. VENDA INTERESTADUAL DE MERCADORIA SEM DESTAQUE DO ICMS NO DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Estando as mercadorias constantes nas Notas Fiscais objeto da autuação enquadradas no regime de Substituição Tributária, (art. 353, inciso II, item 8.5 do RICMS/BA), neste caso, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias. Infração insubsistente. 4. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Refeitos os cálculos mediante revisão efetuada por preposto da ASTEC, o débito originalmente apurado ficou reduzido. 5. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS PARA CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Fato demonstrado nos autos. Refeitos os cálculos por preposto da ASTEC, ficando reduzido o imposto apurado. 6. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Está demonstrada a existência de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias em dois exercícios. Foram feitos os cálculos para correções dos equívocos da autuação, restando reduzido o débito originalmente apurado para a imputação 07, diferenças de entradas. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS

ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. **d)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. MERCADORIAS CUJO IMPOSTO FOI PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Foi constatada a falta de emissão de notas fiscais de saídas, mas as mercadorias estão enquadradas na antecipação tributária. Neste caso, deve ser exigida multa por descumprimento de obrigação acessória. Retificado o valor da multa exigida. **7. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO.** De acordo com a informação prestada pelo autuante e os demonstrativos por ele elaborados, a irregularidade constatada se refere à falta de registro de nota fiscal de entrada no livro fiscal. Neste caso, há divergência entre a irregularidade apontada no campo “infração” e o fato objeto da exigência fiscal. Vício não passível de correção no curso do processo, haja vista que a correção implicaria mudança no fulcro da imputação fiscal. Infração nula. Rejeitada a preliminar de decadência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO.** Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO.** Decisão não unânime quanto ao mérito e unânime quanto à decadência.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 10/11/2009 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$1.281.162,95, acrescido das multas de 60% e de 70%, além de aplicar penalidades por descumprimento de obrigações tributárias acessórias, em razão de doze irregularidades. São objeto do Recurso de Ofício as imputações 02, 03, 04, 05, 07, 10 e 12; são objeto do Recurso Voluntário as imputações 01, 02, 04, 05, 07, 08, 09, 10 e 11. A infração 06 foi reconhecida pelo contribuinte, não sendo objeto da lide.

**INFRAÇÃO 1:** Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Meses de fevereiro/2004 a janeiro/2007. ICMS no valor de R\$48.371,54, acrescido da multa de 60%.

**INFRAÇÃO 2:** Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias (leite e margarina), cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de fevereiro, maio, junho, setembro, outubro e dezembro de 2006. ICMS no valor de R\$7.614,34, acrescido da multa de

60%.

INFRAÇÃO 3: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no período de fevereiro de 2004 a agosto de 2006. ICMS no valor de R\$25.293,73, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 4: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. ICMS no valor de R\$94.398,64, acrescido da multa de 60%. Consta, na descrição da imputação, que trata-se de vendas feitas a clientes que estavam com a inscrição estadual suspensa ou cancelada, tendo sido realizada indevidamente a redução de base de cálculo prevista para vendas a atacadistas no Decreto 7799/00.

INFRAÇÃO 5: Falta de retenção do ICMS e do consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. ICMS no valor de R\$42.218,90, acrescido da multa de 60%. Consta, na descrição da imputação, que trata-se de vendas feitas a clientes que estavam com a inscrição estadual suspensa ou cancelada, tendo sido realizada indevidamente a redução de base de cálculo prevista para vendas a atacadistas no Decreto 7799/00, e vendas sem a retenção do ICMS prevista nas vendas a não contribuintes.

INFRAÇÃO 7: 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 2004, 2005 e 2006. ICMS no valor de R\$663.240,04. Multa de 70%.

INFRAÇÃO 8: 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 sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006. ICMS no valor de R\$221.853,83, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 9: Falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2004 a 2007. ICMS no valor de R\$110.717,81, acrescido da multa de 60%.

INFRAÇÃO 10: Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios de 2004 a 2007. Aplicada a multa fixa de R\$50,00 por cada exercício, totalizando R\$200,00.

INFRAÇÃO 11: Falta de recolhimento do imposto 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 mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no exercício de 2007. ICMS no valor de R\$25.546,03, acrescido da multa de 70%.

INFRAÇÃO 12: Falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, do ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2007. ICMS no valor de R\$21.628,91, acrescido da multa de 70%.

O Fisco acostou documentos às fls. 21 a 822 (volumes I a III), dentre os quais cópia do livro Registro de Inventário dos exercícios de 2004 a 2007, escriturado em papel, às fls. 86 a 209.

O autuado manifestou-se contra a autuação pela primeira vez às fls. 826 a 855 (volume IV), dentre

outros pontos alegando decadência parcial do direito de lançamento de ofício, em relação aos fatos geradores anteriores a 16/11/2004; afirmando ser parcialmente procedente a infração 02; procedente a infração 06, e impugnando as demais, expondo suas razões e pedindo a realização de diligência fiscal. Juntou documentos às fls. 856 a 1080.

O autuante prestou a primeira informação fiscal às fls. 1085 a 1092 acolhendo parte dos argumentos defensivos quanto às imputações 09 e 10, tecendo considerações em relação à imputação 12 e aduzindo submeter a Decisão quanto à mesma a este Colegiado, e pugnando pela manutenção das demais sem, contudo, pronunciar-se objetivamente quanto às alegações defensivas acerca da imputação 2.

Para a imputação 9 reduziu o débito originalmente lançado de R\$110.717,81 (Auto de Infração) para R\$106.003,67, em planilha que elabora à fl. 1092.

Em relação à imputação 12 excluiu as multas de R\$50,00 relativamente a 2004, 2005 e 2006, aduzindo que em realidade trata-se de omissão de entradas, e não de saídas, pelo que descabe a aplicação da multa de R\$50,00 em relação a esses três exercícios, e mantendo a multa de R\$50,00 para o exercício de 2007. Acostou demonstrativos às fls. 1093 a 1101.

Intimado da informação fiscal, o defendant se manifestou às fls. 1117 a 1127.

Às fls. 1145/1146 (volume IV) a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em primeira diligência à INFRAZ de origem (fl. 1145), solicitando que o autuante:

1. *Intimasse o autuado a reapresentar os arquivos SINTEGRA retificados, com base nos dados constantes nos documentos fiscais.*
2. *Solicitasse ao defendant a indicação de todas as inconsistências constatadas no levantamento quantitativo de estoques.*
3. *Se apresentados os arquivos SINTEGRA solicitados, após fazer os testes de consistências, retificasse as quantidades das mercadorias consignadas incorretamente no levantamento fiscal, elaborando novos demonstrativos.*
4. *Quanto aos estoques, considerasse as quantidades, constantes no livro Registro de Inventário.*
5. *Em relação aos KITS, alegados pelo defendant, solicitasse ao defendant que identificasse os componentes e as respectivas quantidades de mercadorias em cada kit, procedendo o necessário ajuste no levantamento fiscal.*
6. *Confrontasse os dados apresentados pelo defendant com o levantamento fiscal, de acordo com os documentos originais do autuado.*
7. *Fizesse as inclusões das quantidades consignadas nas notas fiscais, não consideradas.*
8. *Retificasse as quantidades consignadas incorretamente no levantamento fiscal, elaborando novo demonstrativo de débito.*

A JJF também solicitou, quanto à infração 2, que o autuante se manifestasse acerca das alegações defensivas.

Em atendimento à intimação encaminhada pelo autuante, o defendant solicitou, à fl. 1153 (volume V), juntada dos documentos solicitados, inclusive CD com arquivos SINTEGRA e demonstrativos com indicações das inconsistências no levantamento fiscal referentes aos exercícios de 2004 a 2007.

O autuante prestou nova informação fiscal às fls. 1474 a 1477 (volume VI), contestando parte dos argumentos do contribuinte e tecendo considerações sobre a documentação parcial apresentada pelo sujeito passivo, inclusive mídias CD e arquivos magnéticos SINTEGRA, e destacando o detalhamento dos demonstrativos fiscais que ele, autuante, revisara e então reapresentava em atendimento à solicitação de diligência.

Em relação à imputação 2 acolheu parcialmente os argumentos defensivos, com isto excluindo os meses de fevereiro e setembro/2006, e mantendo os demais, reduzindo assim o débito total de ICMS a ser lançado para a imputação 2 de R\$7.614,34 (Auto de Infração) para R\$5.715,46, conforme dados da tabela que elabora à fl. 1476.

Para as imputações relativas às infrações 7, 8 e 9, resultado da auditoria de levantamento de estoque, apresentou a seguinte tabela à fl. 1477:

INFRAÇÃO 07	BASE DE CÁLCULO	ALÍQ	MULTA	VALOR HISTÓRICO
31/12/2004	579.763,41	17%	70%	98.559,78
31/12/2005	2.594.097,18	17%	70%	440.996,52
31/12/2006	317.008,24	17%	70%	53.891,40
<b>TOTAL</b>				<b>593.447,70</b>

INFRAÇÃO 08	BASE DE CÁLCULO	ALÍQ	MULTA	VALOR HISTÓRICO
31/12/2004	675.134,88	17%	70%	114.772,93
31/12/2005	811.296,47	17%	70%	137.920,40
31/12/2006	124.407,35	17%	70%	21.149,25
<b>TOTAL</b>				<b>273.842,58</b>

INFRAÇÃO 09	BASE DE CÁLCULO	ALÍQ	MULTA	VALOR HISTÓRICO
31/12/2004	328.776,47	17%	70%	55.892,00
31/12/2005	360.107,29	17%	70%	61.218,24
31/12/2006	55.363,24	17%	70%	9.411,75
31/12/2007	57.969,71	17%	70%	9.854,85
<b>TOTAL</b>				<b>136.376,84</b>

Intimado da segunda informação fiscal, o deficiente manifestou-se pela terceira vez às fls. 1481 a 1485.

À fl. 1493, considerando que o autuado apresentara quesitos, inclusive em relação às infrações 1 a 5, a Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em segunda diligência, dessa vez para que o autuante respondesse os quesitos apresentados pelo contribuinte às fls. 1484/1485, e informasse quais os valores remanescentes das infrações 4 e 5, com a exclusão das vendas dos produtos relacionados na infração 3.

Em atendimento, o autuante prestou terceira informação fiscal às fls. 1497 a 1502, pronunciando-se quanto às questões levantadas.

Em relação à infração 7, quanto a ajustes solicitados pelo deficiente no sentido de ser aplicada a Instrução Normativa nº 56/2007, aduziu que os cálculos foram refeitos com a aplicação do critério da proporcionalidade, novamente reduzindo o valor do débito total da imputação (originalmente R\$663.240,04 no Auto de Infração) de R\$593.447,70 no demonstrativo de fl. 1477 para R\$533.329,42, conforme demonstrativo de débito que elaborou à fl. 1502 do PAF. Anexou novos demonstrativos analíticos às fls. 1503 a 1526.

À fl. 1536, considerando que a diligência anterior não fora integralmente atendida quanto aos valores das infrações 4 e 5, relativamente à exclusão dos produtos relacionados na infração 03, a Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em terceira diligência solicitando que o autuante elaborasse demonstrativo das mencionadas infrações 4 e 5, sem a inclusão das mercadorias Achocolatado em Pó Mágico Quaker e Barras de Cereal Quaker.

A JJF determinou também que a repartição fiscal intimasse o autuado do resultado, fornecendo-lhe no ato da intimação cópia da nova informação fiscal e dos demonstrativos que fossem elaborados pelo autuante, com a indicação do prazo de trinta dias para o deficiente se manifestar, querendo.

O autuante prestou quarta informação fiscal às fls. 1540/1541, dizendo que nos períodos da infração 3 que coincidem com os períodos das infrações 4 e 5 (de 02/01/2006 a 31/08/2006) nada foi cobrado em relação à mercadoria “Achocolatado em Pó Mágico”, conforme pode ser verificado na planilha gravada na mídia à fl. 822 do PAF.

Também informou que no período fiscalizado nada foi cobrado em relação à mercadoria “barra de cereal Quaker”.

Reafirmou que não houve sobreposição, e que a apuração se refere a períodos e notas fiscais não coincidentes, sendo fatos geradores distintos e infrações distintas, inexistindo sobreposição das mercadorias.

À fl. 1544 a Junta de Julgamento Fiscal, tendo em vista que não fora cumprida integralmente a diligência fiscal anterior, converteu o processo em quarta diligência solicitando que o autuante

elaborasse novo demonstrativo das infrações 4 e 5 sem a inclusão das mercadorias Achocolatado em Pó Mágico Quaker e Barras de Cereal Quaker.

A JJF novamente determinou que a repartição fiscal intimasse o autuado do resultado, fornecendo-lhe no ato da intimação cópia da nova informação fiscal e dos demonstrativos que fossem elaborados pelo autuante, com a indicação do prazo de trinta dias para o defensor se manifestar, querendo.

Às fls. 1550/1551 o autuante prestou quinta informação fiscal expondo que as mercadorias Achocolatado em pó Mágico e Barras de Cereal são tributadas à alíquota de 7%. Que na infração 3 foi apurado que o autuado deu saídas por meio das Notas Fiscais relacionadas na planilha gravada no CD à fl. 822 do PAF, sem destaque do ICMS, portanto, sem tributação e nas infrações 4 e 5 o contribuinte deu saída de mercadorias, dentre as quais, Achocolatado em pó Mágico e Barras de Cereal, com redução indevida de base de cálculo. Reafirma que se trata de infrações distintas, e não houve sobreposição de tributação, tendo em vista que houve saídas sem tributação e saídas com tributação reduzida. Para melhor demonstrar, informa que juntou as infrações 03, 04 e 05, num único demonstrativo gravado em mídia anexada ao presente PAF, onde se pode verificar cada nota fiscal, ou pertencente à infração 03 ou pertencente às infrações 4 e 5.

À fl. 1555 a Junta de Julgamento Fiscal, tendo em vista que novamente não fora elaborado o demonstrativo na forma solicitada, converteu o processo em quinta diligência, desta vez dirigida à ASTEC/CONSEF, solicitando que fosse refeito o demonstrativo de fl. 822, referente às infrações 4 e 5 excluindo as mercadorias Achocolatado em Pó Mágico Quaker e Barras de Cereal Quaker, elaborando demonstrativo de débito, apurando o valor remanescente.

Às fls. 1557 a 1559 foi prolatado o PARECER ASTEC Nº 026/2012, tendo sido exposto pelo Diligente que foi refeito o demonstrativo das infrações 4 e 5, sendo anexado aos autos um CD com o demonstrativo e os cálculos do imposto devido, conforme planilha à fl. 1558, na qual foi reduzido o débito relativo à Infração 4 de R\$94.398,64 para R\$92.920,45; e da infração 5 de R\$42.218,90 para R\$41.680,42.

Foi expedida intimação ao autuado (fl. 1565), acompanhada de cópia do PARECER ASTEC Nº 0026/2012. O autuante também tomou conhecimento (fl. 1562), e não se pronunciou quanto ao mencionado Parecer.

O defensor apresentou requerimento, alegando que ainda tinha dúvidas quanto ao valor da redução das infrações 4 e 5, menor do que sua expectativa. Diante do volume de informações constantes do CD à fl. 822, requereu prorrogação do prazo, por mais dez dias, para apresentar manifestação definitiva sobre o valor final das infrações em questão.

Considerando que autuado requerera a prorrogação do prazo concedido para a sua manifestação acerca das conclusões apresentadas no PARECER ASTEC Nº 026/2012, a Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em nova diligência à INFRAZ de Origem (fl. 1572) para intimar o defensor e lhe conceder novo prazo de dez dias para a sua manifestação.

O defensor foi intimado (fl. 1574) e se manifestou à fl. 1582, apresentando a sua concordância com a exclusão das mercadorias Achocolatado em Pó Mágico Quaker e Barra de Cereal Quaker do cômputo das infrações 4 e 5, realizada pela ASTEC/CONSEF.

O julgamento unânime em primeira instância manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0286-03/12, às fls. 1586 a 1611. No voto, quanto aos itens objeto de Recurso assim se expressa o ilustre Relator:

#### **VOTO**

*Inicialmente, analisando a preliminar de decadência suscitada pelo defensor, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir imposto a partir do exercício de 2004, observo que a legislação estabelece que o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme art. 965 do RICMS/97, que está de acordo com o art. 173, I do CTN.*

*Observo que a legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, e não é acatada a*

*alegação com base no art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação:*

*Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

...  
*§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Vale salientar, que o Código Tributário do Estado da Bahia, instituído pela Lei nº 3.956, de 11 de dezembro de 1981, estabelece nos arts. 28, § 1º e 107-B, § 5º:*

*Art. 28. Compete ao contribuinte efetuar o lançamento do imposto em seus livros e documentos fiscais, na forma regulamentar, sujeito a posterior homologação da autoridade administrativa.*

*§ 1º Após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da efetivação do lançamento pelo contribuinte, considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento.*

*Art. 107-B. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 5º Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*No caso em exame, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2004 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2009. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 10/11/2009, nesta data, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que na data da ação fiscal não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.*

*No mérito, a primeira infração trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.*

*O autuado alega que apesar de não ter recolhido o imposto relativo à diferença de alíquota, também não se apropriou do crédito correspondente às referidas aquisições, de modo que não houve prejuízo ao Estado, já que o mesmo valor poderia ser utilizado como crédito na sua conta-corrente fiscal, mas o autuado não se apropriou do referido crédito.*

*O autuante contesta a alegação defensiva, dizendo que o contribuinte teria direito ao crédito relativo à diferença de alíquota em 48 parcelas mensais a partir da ocorrência do fato gerador. Deveria ter escrito o crédito do ICMS decorrente da aquisição dos bens destinados ao ativo imobilizado, no livro RAICMS e no Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP. Diz que o autuado, ao deixar de recolher o imposto, certamente causou prejuízo ao erário, que não contou com a entrada dos Recursos na época prevista, e não seriam recuperados se não fossem lançados como o foram no presente Auto de Infração.*

*Observo que a legislação 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), e o contribuinte poderia utilizar o crédito relativo à diferença de alíquota em 48 parcelas mensais.*

*Como não foi realizado o pagamento do tributo, não houve a utilização do crédito, e neste caso, acatar a alegação do defendente de que não houve prejuízo ao erário estadual, seria aceitar que o contribuinte adotasse um sistema próprio de apuração e recolhimento do imposto, não previsto pela legislação.*

*Concordo com a opinião do autuante de que não há previsão legal para compensação entre os valores devidos a título de diferença de alíquota e o crédito fiscal, no processo administrativo fiscal. Além disso, pela falta de recolhimento do imposto no prazo regulamentar, são devidos os acréscimos tributários, o que não seria pago pelo defendente se fosse aceita a alegação de que não houve prejuízo para o Estado, inexistindo previsão legal para que, nesta situação, sejam cobrados apenas os acréscimos moratórios e multa. No caso em exame, o contribuinte poderá requerer a escrituração extemporânea dos créditos fiscais e sua utilização, devendo observar os procedimentos estabelecidos no art. 101 do RICMS/BA.*

*Considerando a falta de comprovação de recolhimento do imposto exigido, no prazo regulamentar, concluo pela*

procedência da primeira infração.

*Infração 02: Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias (leite e margarina), cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução, nos meses de fevereiro, maio, junho, setembro, outubro e dezembro de 2006. Demonstrativo à fl. 869 do PAF.*

*O autuado concorda com a atuação quanto aos meses de maio e junho de 2006, alegando que, em relação às notas fiscais arroladas pela Fiscalização, constatou duas situações (doc. 03 – fls 869 a 876): a) o impugnante não efetuou o estorno proporcional porque já havia aproveitado o crédito com a redução da base de cálculo. Ou seja, o imposto destacado pelo fornecedor na nota fiscal já estava reduzido proporcionalmente, de modo que não haveria razão para o estorno do proporcional do crédito. Esta situação ocorreu nas NF's 12340 (Data Ocorrência 28/02/2006) e 34235 (30/09/2006); b) o impugnante efetuou o estorno proporcional do crédito fiscal na contabilidade. Isto ocorreu com as NF nºs 178526, 178528, 183617 (31/10/2006) e 199814 (31/12/2006). Acredita que uma possível falha no SINTEGRA pode ter ocasionado esta divergência na Fiscalização.*

*Quanto à primeira alegação, está comprovado por meio das cópias das notas fiscais às fls. 870/871, que houve redução da base de cálculo pelo fornecedor, quando da emissão dos documentos fiscais em questão, sendo indevida a cobrança do imposto em relação aos meses de fevereiro e setembro de 2006.*

*Na informação fiscal, o autuante disse que o autuado estornou os valores na contabilidade, mas não o fez no livro RAICMS, por isso, recolheu o ICMS a menos do que deveria.*

*Relativamente aos meses de outubro e dezembro de 2006, a alegação do autuado de que efetuou o estorno na contabilidade, além de não ter sido comprovada nos autos, o estorno deveria ser efetuado por meio da apuração do imposto na escrita fiscal e não nos lançamentos contábeis. Portanto, não acato a alegação defensiva e concluo pela exclusão do débito somente dos meses de fevereiro e setembro de 2006. Infração procedente em parte, no valor de R\$5.715,46.*

*Infração 03: Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no período de fevereiro de 2004 a agosto de 2006.*

*O autuado alega que a exigência do imposto neste item da autuação se refere à situação fiscal de alguns gêneros alimentícios fornecidos pela multinacional Quaker – Pepsico do Brasil Ltda., quais sejam: Barra Cereal Quaker (choco) – NCM 1806.32.20 e Achocolatado Pó Mágico – NCM 1806.90.00 (Notas Fiscais às fls. 878 a 894). Assegura que de acordo com o NCM das mercadorias, 1806.90.90 e 1806.32.20 a legislação exigia, à época dos fatos, que fosse recolhido pelo autuado o ICMS por substituição tributária, salvo se já as tivesse adquirido com o imposto antecipado, nos termos do art. 353 do RICMS/BA. Foi neste contexto que ao revender as mercadorias inseridas naquelas posições da NCM, recolheu o ICMS por substituição tributária, calculando-o com as MVAs correspondentes a cada mercadoria, como comprovam os DAEs anexos (doc. 04 – parte 2 – fls. 71 a 88 do PAF). Após antecipar o pagamento do ICMS, não recolheu o imposto “normal” na saída da mercadoria, uma vez que já estava encerrada a fase de tributação. Mas a Fiscalização entendeu que tais mercadorias não estariam sujeitas à substituição tributária, concluindo que as saídas tidas pelo impugnante como “não-tributadas” seriam, em verdade, “tributáveis”.*

*A questão a ser decidida no presente PAF é quanto aos produtos BARRA DE CEREAL QUAKER (choco) NCM 1806.3220 e ACHOCOLATADO PÓ MÁGICO NCM 1806.9000 se os mencionados produtos estão enquadrados no item 8.5 do inciso II do art. 353 do RICMS/BA, que estabelece:*

*Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:*

*I - o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes, no caso de tê-las recebido sem o recolhimento antecipado do imposto;*

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias abaixo relacionadas, exceto na hipótese de já tê-las recebido com o imposto antecipado:*

*8 - guloseimas industrializadas, a saber:*

*...*  
*8.5 - chocolate em barras, blocos, tabletes, paus ou sob a forma de ovo de páscoa, bombons ou outras preparações de confeitoraria, recheados ou não, desde que prontas para o consumo - NCM 1704.90.10, 1806.31.10, 1806.31.20, 1806.32.10, 1806.32.20 e 1806.90.00;*

*Vale salientar, que a redação atual do item 8.5, do inciso II do caput do art. 353 foi dada pela Alteração nº 114 (Decreto nº 11425, de 30/01/09, DOE de 31/01 e 01/02/09), com efeitos a partir de 01/02/09. A redação anterior dada ao item 8.5, do inciso II do caput do art. 353 pela Alteração nº 17 (Decreto nº 7824, de 17/07/00, DOE de 18/07/00), com efeitos no período de 18/07/00 a 31/01/09, era a seguinte:*

"8.5 - chocolate em barras, blocos, tabletes, paus ou sob a forma de outras preparações de confeitoraria, recheados ou não, desde que prontas para o consumo - NCM 1704.90.10, 1806.31.10, 1806.31.20, 1806.32.10, 1806.32.20 e 1806.90.00;"

Entendo que assiste razão ao defensor, haja vista que as mercadorias objeto da autuação atendem ao disposto no item 8.5, estando prontas para o consumo, não dependendo de industrialização para a sua revenda e consumo. Por outro lado, se as mercadorias constantes nas Notas Fiscais objeto da autuação estão enquadradas no Regime de Substituição Tributária, (art. 353, inciso II, item 8.5 do RICMS/BA), neste caso, conforme prevê o art. 356 do mencionado Regulamento, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

O autuante disse na informação fiscal, que não discute se as mercadorias estão contidas nas NCMs 1806.9000 ou 1806.3220, mas se a descrição dos itens 8.3 e 8.5 abrangem as mercadorias "Achocolatados e Barras de Cereais". Afirmou que resta saber se o autuado recolheu o ICMS decorrente da substituição tributária, e que analisando as cópias das notas fiscais acostadas aos autos pelo defensor, em confronto com os demonstrativos denominados "Planilha para Cálculo da Antecipação Total" constatou que estas planilhas carecem de autenticação, uma vez que os valores apurados não correspondem aos recolhimentos efetuados. Citou exemplos e afirmou que os documentos acostados aos autos pelo defensor comprovam, quando possível, que não houve o recolhimento do imposto relativo à substituição tributária sobre as mercadorias, ou não foi possível confirmar o recolhimento, em decorrência da divergência entre os valores das planilhas e os recolhimentos correspondentes, através das cópias dos DAEs.

Observo que sendo comprovado recolhimento a menos ou falta de recolhimento do imposto relativo à substituição tributária, a acusação fiscal não seria a indicada neste item do Auto de Infração. Deveria ser realizado levantamento fiscal neste sentido, apurando as possíveis diferenças.

Concluo pela improcedência desta infração, considerando que não ficou comprovada a realização de operação tributável como não tributável, conforme indicado na acusação fiscal, devendo a autoridade competente verificar a possibilidade de realizar outro procedimento fiscal, aplicando o roteiro de Auditoria da Substituição Tributária ou outra programação adequada à condição do autuado e das mercadorias.

Infração 04: Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. Demonstrativo à fl. 822 do PAF.

Infração 05: Falta de 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, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. Demonstrativo à fl. 822 do PAF.

Inicialmente, o autuado alega que as vendas ocorreram normalmente, para empresas cadastradas como contribuintes do ICMS, que efetuaram o pagamento tempestivo, receberam as mercadorias e provavelmente as revenderam com pagamento do ICMS ao Estado. Diz que após o encerramento da auditoria, o impugnante tomou ciência de que aquelas empresas estavam com a inscrição suspensa ou cancelada no cadastro, o que lhe gerou enorme surpresa. Apresenta o entendimento de que a empresa, mesmo irregular, tem o dever de registrar a entrada da mercadoria e deverá efetuar o pagamento do ICMS, podendo, inclusive, sofrer fiscalização mesmo em relação ao período de inaptidão. Salienta que a suspensão e o cancelamento da inscrição são fenômenos temporários, que podem ser revertidos a qualquer tempo, inclusive de ofício pela própria Secretaria da Fazenda. Que o Auditor Fiscal deveria fiscalizar o estabelecimento adquirente inapto e provar que ele não deu saída à mercadoria ou não efetuou o pagamento do imposto. Apenas com tal prova que o impugnante poderia ser instado a pagar o imposto por antecipação.

Na informação fiscal, o autuante disse que os extratos das situações cadastrais dos contribuintes em questão, extraídos do Sistema de Cadastro da SEFAZ foram acostados aos autos (fls. 211 a 300), tendo sido efetuadas as consultas entre os dias 23 e 25 de setembro de 2009, e se referem a operações realizadas com estes contribuintes nos exercícios de 2006 e 2007, o que demonstra não ser uma situação transitória, haja vista que em sua maioria se referem a contribuintes com inscrição baixada, em alguns casos de inscrição inapta, nas operações realizadas à época, conforme relacionadas na planilha demonstrativa constante do CD que foi entregue ao contribuinte e também anexado ao PAF. Esclarece que estas informações poderão ser confirmadas em consulta aos mencionados anexos e que a planilha também contempla as vendas a contribuintes que nunca tiveram inscrição no cadastro do ICMS, e consulta efetuada pelo CPF resulta inexistente.

Observo que o cancelamento da inscrição estadual de contribuinte do ICMS implica não ser o estabelecimento considerado inscrito enquanto persistir a pendência. Por isso, o tratamento previsto para os contribuintes com inscrição cancelada é o mesmo que se atribui a contribuinte sem inscrição e, conforme estabelece o art. 1º do Decreto 7.799/00, o tratamento tributário previsto no mencionado decreto se aplica a operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra o citado Decreto, destinadas a contribuintes também inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia.

Portanto, se alguma operação efetuada não atende as condições estabelecidas para a concessão do benefício fiscal, não se aplica o tratamento tributário somente em relação àquela operação, o que não significa que o contribuinte foi desenquadrado daquele sistema, considerando que as demais operações no mesmo período que atendam aos requisitos, são realizadas com a adoção do tratamento tributário previsto.

Não acato as alegações defensivas, tendo em vista que de acordo com o art. 142, incisos I e II do RICMS/BA, além das obrigações previstas na legislação, relativas à inscrição, emissão de documentos, escrituração das operações e prestações, fornecimento de informações periódicas e outras, são obrigações do contribuinte, exigir de outro contribuinte, nas operações que com ele realizar, e exhibir a outro contribuinte, quando solicitado, o extrato do Documento de Identificação Eletrônico (DIE). Ademais, tendo sido constatado que foi efetuado cancelamento indevido de alguma inscrição estadual de contribuinte é que a SEFAZ pode reverter de ofício o cancelamento da inscrição, o que não ficou comprovado neste PAF.

Em relação ao tratamento previsto no Decreto 7.799/00, não basta ser contribuinte no sentido amplo, há uma condição específica que não depende da interpretação do que seja contribuinte, haja vista que o art. 1º do Decreto 7.799/00 estabelece que o tratamento tributário previsto no mencionado decreto se aplica a operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra o citado Decreto, destinadas a contribuintes também inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia. Portanto, somente se aplica o benefício fiscal a contribuintes que estejam inscritos no CAD-ICMS. No caso em exame, a exigência fiscal se refere a pessoas físicas e jurídicas não inscritas no Cadastro do ICMS do Estado da Bahia e com inscrição inapta, conforme anexo (fls. 211 a 589 do PAF).

Vale repetir, que o Decreto 7.799/00 dispõe sobre redução de base de cálculo nas operações internas com mercadorias destinadas à comercialização, realizadas por contribuintes do ICMS sob os códigos de atividade indicadas neste Decreto, inclusive o comércio atacadista de produtos alimentícios em geral. A utilização do tratamento tributário previsto neste Decreto ficou condicionada à celebração de Termo de Acordo específico, e dentre as vedações à utilização deste benefício fiscal, encontra-se a operação de saída de mercadoria a consumidor final. Portanto, não se aplica a operações realizadas a pessoas físicas e jurídicas sem inscrição estadual.

O autuado alegou que em relação às operações realizadas a contribuintes inaptos, as vendas ocorreram normalmente, para empresas cadastradas como contribuintes do ICMS, que efetuaram o pagamento tempestivo, receberam as mercadorias e provavelmente as revenderam com pagamento do ICMS ao Estado. As alegações não foram acatadas e o imposto apurado é devido, haja vista que, conforme estabelece o art. 13, Inciso I, do RICMS/97, a outorga de benefício fiscal não dispensa o contribuinte do cumprimento de obrigações acessórias. Independentemente das questões levantadas pelo defensor, o benefício fiscal é condicionado, e quando o reconhecimento de benefício depende de condição que não foi satisfeita, o tributo deve ser considerado devido.

O defensor afirma que outro erro macula imputações 04 e 05. É que, dentre as operações envolvendo contribuintes inaptos arroladas nestas infrações, existem diversas vendas de Achocolatado Pó Mágico (Quaker) e Barras de Cereal Quaker, produtos cujas posições na NCM exigem a antecipação total do ICMS, como demonstrado na infração 03. Sendo assim, o impugnante afirma que provou que efetuou o pagamento da antecipação do ICMS em relação a tais produtos, encerrando-se a fase de tributação. No entanto, o Auditor entendeu que estes produtos não estão sujeitos à antecipação total, de modo que está incluindo também nas infrações 04 e 05 a suposta “diferença” de ICMS que deveria ter sido paga na venda aos contribuintes inaptos. Se o CONSEF entender que são procedentes as alegações da impugnante em relação à infração 03, deve necessariamente excluir produtos relacionados naquela infração das infrações 04 e 05, sob pena de cobrança em duplicidade do ICMS. O defensor requer que sejam excluídas das infrações 04 e 05 as vendas de produtos relacionados na infração 03, por entender que não há qualquer “diferença” de ICMS a se cobrar.

Considerando o julgamento pela improcedência da infração 03, esta Junta de Julgamento Fiscal converteu o presente processo em diligência à ASTEC (fl. 1555), para ser refeito o demonstrativo de fl. 822, referente às infrações 04 e 05 excluindo as mercadorias Achocolatado em Pó Mágico Quaker e Barras de Cereal Quaker, elaborando demonstrativo de débito, apurando o valor remanescente.

O demonstrativo foi refeito, de acordo com o PARECER ASTEC Nº 026/2012, sendo anexado aos autos um CD com a planilha e os cálculos do imposto devido (fl. 1560). Assim, conforme planilha à fl. 1558, o débito da infração 04 ficou reduzido para R\$92.928,45 e da infração 05 para R\$41.680,42.

Vale salientar, que foi expedida intimação ao autuado (fl. 1565), acompanhada de cópia do PARECER ASTEC Nº 0026/2012, e o defensor manifestou a sua concordância com a exclusão, não contestando as conclusões apresentadas pelo preposto da ASTEC. O autuante também tomou conhecimento (fl. 1562), e não se pronunciou quanto ao mencionado Parecer.

Concluo pela subsistência parcial destes itens da autuação fiscal, acatando os valores apurados no demonstrativo de débito elaborado por preposto da ASTEC à fl. 1558 do PAF.

(...)

As infrações 07 a 11 são decorrentes de levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 2004 a 2007, sendo apurado na infração 07: 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

Infração 08: 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 sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006.

Infração 09: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2004 a 2007.

Infração 10: Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios de 2004 a 2007. Exigida a multa de R\$50,00 em cada exercício, totalizando R\$200,00.

Infração 11: Falta de recolhimento do imposto 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 mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, no exercício de 2007.

O autuado impugnou o levantamento fiscal, alegando que constatou equívocos. Requer a realização de diligência fiscal por preposto da ASTEC. Entretanto, não ficou caracterizada a necessidade da mencionada diligência fiscal, haja vista que, por determinação desta Junta de Julgamento Fiscal, o autuante refez os cálculos, tendo informado às fls. 1474 a 1477 que anexou aos autos novos demonstrativos, em decorrência do acatamento de alegações defensivas, em relação a cada mercadoria, e também as unificações decorrentes da formação de Kits, bem como, a questão da falta de lançamento das Notas Fiscais de compras da empresa Santher.

Na informação fiscal o autuante disse que o levantamento fiscal foi refeito utilizando os arquivos magnéticos retificados do autuado, e que elaborou novo demonstrativo de débito à fl. 1477, apurando os seguintes valores do imposto devido: Infração 07 – R\$593.477,70; Infração 08 – R\$273.842,58; Infração 09 – R\$136.376,84, ficando inalterados os valores exigidos nas infrações 10 e 11.

Em relação aos novos demonstrativos elaborados pelo autuante, o defendente apresentou o entendimento de que era necessário corrigir também os dados do inventário, que não estavam de acordo com a realidade das operações. Alega que diante da recusa do autuante em receber o inventário corrigido, não restou alternativa ao impugnante senão anexá-la à petição apresentada no protocolo do CONSEF, no dia 22/07/2010. Diz que a nova intimação pretendida pelo autuante seria ineficaz, porque não adiantaria apresentar novos arquivos magnéticos sem a correção do inventário. Afirma que a solução justa poderia advir de diligência à ASTEC para que auditor estranho ao feito procedesse à verificação e respondesse as questões apresentadas pelo defendente à fl. 1484, que se referem aos novos dados do inventário, também indagando quanto ao valor da infração 07, se for utilizado o critério da proporcionalidade previsto na Instrução Normativa 57/2006.

Observo que na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário, e sendo constatado que houve omissão de saídas ou de entradas são apurados os preços médios, e encontrada a base de cálculo para se determinar imposto devido.

Quanto ao livro Registro de Inventário, os registros efetuados no mencionado livro devem representar o estoque físico, de acordo com a contagem realizada no final do exercício, ou seja, o Registro de Inventário tem o objetivo de arrolar as mercadorias, matérias primas e os produtos intermediários e demais materiais existentes no estabelecimento quando do levantamento. Considerando que o inventário deve refletir a contagem física, e que por isso, os resultados já deveriam estar apurados no final do exercício, caberia apenas a correção dos dados nos arquivos magnéticos se os mencionados arquivos estivessem em desacordo com o que efetivamente foi inventariado e registrado no livro próprio, inexistindo possibilidade de nova contagem física em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento. Por isso, não prevalecem os dados do inventário apresentado à época da ação fiscal.

Em relação ao valor da infração 07, o defendente pede que seja utilizado o critério da proporcionalidade, previsto na Instrução Normativa 57/2006. O autuante disse na informação fiscal à fl. 1501/1502 que as omissões de saídas de mercadorias isentas e da substituição tributária também foram valoradas nos respectivos

exercícios, quando da aplicação dos roteiros de estoques, sendo trabalhadas todas as mercadorias do contribuinte, prevalecendo a omissão de maior expressão monetária. O autuante fez os necessários ajustes quanto aos efeitos da Instrução Normativa 56/2007, aplicando a proporcionalidade, apurando o débito em cada exercício (2004, 2005 e 2006), totalizando R\$533.329,42.

Observo que após a revisão efetuada pelo autuante, houve agravamento em relação aos valores das infrações 08 e 09. Considerando o mencionado agravamento em virtude do aumento do valor do débito apurado, e que no julgamento é vedado majorar os valores originalmente lançados no Auto de Infração, neste caso, deve ser mantida a parcela relativa ao valor lançado originariamente, e a repartição fiscal de origem deve instaurar novo procedimento fiscal para exigir o valor remanescente, podendo preliminarmente, intimar o contribuinte a recolher espontaneamente o débito correspondente à diferença encontrada.

Acato as conclusões apresentadas pelo autuante na revisão efetuada, salientando que a infrações apuradas no levantamento quantitativo e os respectivos valores exigidos estão conforme discriminação e os valores devido de acordo com a planilha a seguir:

- Considerando que o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, é devido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que, o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos de tais entradas com Recursos decorrentes de operações não contabilizadas, conforme (art. 13, inciso II da Portaria 445/98, c/c art. 60, II “b” do RICMS/97) – Infração 07.
- Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V. Infração 08.
- É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 88 do RICMS/97 relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada e as mercadorias ainda encontravam-se em estoque, conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98. Infração 09.
- Como constatada a falta de emissão de notas fiscais de saídas, mas as mercadorias estão enquadradas na antecipação tributária. Neste caso, deve ser devida a multa por descumprimento de obrigação acessória. Infração 10.

Retificado o valor da multa para R\$50,00, correspondente ao exercício de 2007, de acordo com as conclusões do autuante na informação fiscal prestada às fls. 1085/1092.

- Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas. Infração 11.

Infração 12: Falta de recolhimento, nos prazos regulamentares, o ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2007.

Na informação fiscal, o autuante esclarece que na planilha gravada na mídia (anexo 822), acostada aos autos, consta a relação de notas fiscais não escrituradas, sendo R\$9.227,95, correspondentes à multa de 1% sobre o valor das mercadorias isentas e não tributadas e a multa de R\$12.144,50 correspondente a 10% sobre as mercadorias tributadas, também não escrituradas.

Pelo que consta nos autos, se depreende que deveria ser indicado na descrição da infração que o imposto exigido se refere a entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação e não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, e que seria exigida multa de 10 e de 1%, respectivamente, sobre o valor das mercadorias, ou seja, aplicação de penalidade por falta de escrituração de documentos fiscais na escrita fiscal.

O art. 39, inciso III do RPAF/BA, prevê que “o Auto de Infração conterá a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta”.

Por outro lado, a legislação prevê que a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal (art. 19 do RPAF/BA). No caso em exame, a indicação do dispositivo regulamentar no campo específico do Auto de Infração (art. 219, V, alínea “a” do RICMS/BA), não corresponde ao que foi exigido na autuação fiscal.

Entendo que não se trata de incorreção eventual passível do saneamento previsto no § 1º do art. 18 do RPAF/BA, considerando que houve erro na indicação do fulcro da autuação, o que constitui vício insanável. Trata-se de vício não passível de correção no curso do processo, haja vista que a correção implicaria mudança no fulcro da imputação fiscal, e o autuado não se defendeu do fato objeto da exigência do imposto.

Conforme estabelece o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator

Assim, entendo que é nulo o presente lançamento, tendo em vista que foi efetuado com preterição do direito de defesa, inexistindo para o contribuinte autuado segurança quanto à infração apontada, considerando a divergência entre a irregularidade apontada no campo “infração” e o fato objeto da exigência fiscal.

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

INFRAÇÃO N°	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA
01	PROCEDENTE	48.371,54	-
02	PROCEDENTE EM PARTE	5.715,46	-
03	IMPROCEDENTE	-	-
04	PROCEDENTE EM PARTE	92.928,45	-
05	PROCEDENTE EM PARTE	41.680,41	-
06	PROCEDENTE	20.279,18	-
07	PROCEDENTE EM PARTE	533.329,41	-
08	PROCEDENTE	221.853,83	-
09	PROCEDENTE	110.717,81	-
10	PROCEDENTE EM PARTE	-	50,00
11	PROCEDENTE	25.546,03	-
12	NULA	-	-
<b>TOTAL</b>	-	<b>1.100.422,12</b>	<b>50,00</b>

A Junta recorreu de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 1626 a 1661, reproduzindo parte do teor das impugnações realizadas em sede de primeiro grau.

Em síntese, o Recorrente descreve as imputações e em seguida aduz que durante a instrução do processo, após a realização de diversas análises das planilhas e notas fiscais carreadas aos autos, pelo Auditor Fiscal autuante, apesar dos pedidos dele, Recorrente, no sentido de que fosse realizada diligência fiscal por Auditor Fiscal estranho ao feito, tendo havido também uma última verificação realizada pela ASTEC, seus argumentos de defesa foram confirmados no tocante à improcedência de parte da infração 2, restando também demonstrada a improcedência da infração 3 e a subsistência apenas parcial das infrações 4 e 5, tendo sido ainda reconhecida a nulidade da infração 12.

O contribuinte alega nulidade da Decisão de base porque seu direito de defesa teria sido preterido face à não realização de diligência fiscal para que, com base nos documentos juntados aos autos e outros a serem apresentados quando da realização da diligência, para que:

1. no tocante à infração 1 fosse verificado que ele, autuado, não utilizara crédito fiscal correspondente às Notas Fiscais relacionadas pelo autuante, e que o valor deste crédito seria suficiente para compensar o valor do débito exigido na mesma infração;
2. no que tange à infração 02 fosse verificado que ele, autuado, teria efetuado o estorno proporcional do crédito fiscal em relação às Notas Fiscais nºs 178526, 178528, 183617 e 199814;
3. o Fisco indicasse quais seriam os valores das infrações 4 e 5, excluindo-se as vendas dos produtos relacionados na infração 3, em que houve a antecipação total do ICMS;
4. fosse verificado quais seriam os valores das infrações 7 a 11 com base no levantamento quantitativo de estoque corrigido por ele, impugnante, bem como se este levantamento quantitativo de estoque corrigido teria suporte em documentos fiscais, ou seja, nas notas fiscais de entrada e de saída;
5. qual seria o valor da infração 7 se fosse utilizado o critério da proporcionalidade (Instrução Normativa nº 56/07) sobre o valor que o contribuinte considerava aquele que deveria ser o corrigido, atinente à omissão de entradas de mercadorias.

O recorrente passa a relatar que no início da fiscalização o Preposto Fiscal detectara algumas inconsistências nos arquivos magnéticos e dera ciência do resultado a ele, contribuinte, com

indicação dos pontos verificados, entre eles o Registro 50 do Arquivo SINTEGRA, que o contribuinte diz ser relativo aos seus livros Registro de Entradas e Saídas de Mercadorias, concedendo-lhe prazo de 30 dias para correção dos dados, nos termos dos §5º e §5º-A do art. 708-B do RICMS/BA/97.

Que ele, contribuinte, ao receber os demonstrativos de inconsistência, verificara que emitira o seu livro Registro de Inventário de forma incorreta, com quantitativo de mercadoria que na verdade não existia nos estoques, decorrendo este seu erro da utilização de software chamado “DINAMO”, sistema seu este que vinha apresentando inconsistência e incompatibilidade com o layout do SINTEGRA, além de produzir relatórios sem os níveis de detalhamento do sistema. Que este seu programa estava apresentando frequentes erros no quantitativo dos estoques por não estar preparado para operacionalizar as diversas saídas nos moldes de Kit's, que aduz ser a transformação da embalagem original de entrada de mercadorias dos fornecedores, compondo-se de produtos e quantidades diferentes das embalagens originais e muitas vezes de produtos de fabricantes diferentes.

Que em razão disto trocou o programa “DINAMO” pelo programa “PRÓTON SISTEMA”, e nessa migração ele, impugnante, encontrara dificuldades que, à época da autuação, ainda não estavam superadas e que dizem respeito ao fracionamento de embalagem de 48 para 24, de 24 para 12, de 12 para 6, e muitas vezes por questão comercial foi necessário dividir pela menor unidade 01, e assim sucessivamente.

Que, assim, a entrada se processa com um quantitativo (um código) e as saídas se processam com quantitativo totalmente diferente dos das entradas (outro código), e o “SOFTWARE DINAMO” não foi capaz de transcodificar para o quantitativo correto, e que teria sido este erro que gerara a autuação, mas que tal erro gerado por seu programa não teria resultado em qualquer omissão.

Que além dos erros decorrentes da falha na elaboração do seu Inventário e, consequentemente, dos dados do SINTEGRA, ele, Impugnante, percebeu que o levantamento quantitativo que ampara o lançamento teria desconsiderado diversas notas fiscais de mercadorias, as quais, por equívoco na indicação do CFOP, teriam passado a falsa idéia de que não eram destinadas ao estoque da empresa.

Que, visando justificar a necessidade da realização da diligência fiscal, ele, Impugnante, apenas a título de amostragem em função do volume de documentos que teria que anexar à defesa, juntou uma série de notas fiscais desconsideradas no levantamento quantitativo de estoques, mas que compuseram seu estoque, requerendo a realização da diligência fiscal.

Que, contudo, o indeferimento da diligência fiscal pela JJF, no tocante às infrações 7 a 11, deu-se sob o fundamento que “*não ficou caracterizada a necessidade da mencionada diligência fiscal, haja vista que, por determinação desta Junta de Julgamento Fiscal, o autuante refez os cálculos, tendo informado às fls. 1474 a 1477 que anexou aos autos novos demonstrativos, em decorrência do acatamento de alegações defensivas, em relação a cada mercadoria, e também as unificações decorrentes da formação de Kits, bem como, a questão da falta de lançamento das Notas Fiscais de compras da empresa Santher.*”.

Que, diante disto ele, contribuinte, entende que seu direito de defesa teria sido negado, porque restara impossível demonstrar que os valores das infrações 7 a 11, com base no levantamento quantitativo de estoque efetuado pelo autuante em confronto com o levantamento quantitativo de estoque corrigido por si, seria improcedente, bem como teria ficado impossibilitado de demonstrar que o levantamento efetuado pela Fiscalização não possuiria suporte em documentos fiscais - notas fiscais de entrada e de saída.

Que, na prática, a primeira instância apenas permitiu que o Auditor Fiscal autuante, e não Auditor Fiscal estranho ao feito, conforme requerido por ele, Impugnante, verificasse as notas fiscais juntadas com a defesa, mesmo diante da afirmação de que tais documentos fiscais ali estavam a título de amostragem em função do volume de documentos que teria que juntar à defesa, apenas para justificar o requerimento.

Que o RPAF/99 determina as situações em que um pedido de diligência ou perícia será indeferido, em seu art. 147, e o Acórdão de primeira instância não indicou qualquer deles; que seu pedido encontraria guarida no inciso II, "a", do referido dispositivo normativo, haja vista que a diligência requerida dependeria de perícia fiscal que somente poderia ser feita por técnicos com conhecimento especial, que diz ser, para a situação em lide, a ASTEC.

Que, além disto, a Decisão da primeira instância teria vedado o cálculo do valor da infração 7 em função da utilização de critério da proporcionalidade (Instrução Normativa nº 56/07), caso fosse verificada alguma omissão, com a exclusão das mercadorias isentas, imunes e não tributadas, o que aduz que se caracterizaria como preterição do direito de defesa e desobediência à própria legislação tributária do Estado da Bahia, qual seja, a Instrução Normativa nº 56/07.

Diz que a Decisão de base seria nula conforme o art. 18, II, do RPAF/99, que determina que são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa. Que teria havido falta de fundamentação para indeferir a diligência fiscal no tocante às infrações 2, 4 e 5, vício que se enquadraria nas hipóteses do inciso II e, especialmente, no inciso III do art. 18 do RPAF/99. Pede a declaração de nulidade da Decisão.

Passa a arguir decadência do direito de realizar o lançamento reprimendo os argumentos já levantados na manifestação originária, aduzindo que o Auto de Infração teria ingressado no mundo jurídico em 16/11/2009, data da efetiva notificação dele, contribuinte, quando já teria ocorrido a perda do direito do Fisco de rever o lançamento por homologação relativamente aos fatos geradores anteriores a 16/11/2004, em razão do disposto no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Discorre a respeito citando legislação, e jurisprudência de tribunais da esfera judicial.

O contribuinte repete as argumentações relativas à Infração 01 aduzindo que não recolheu a diferença de alíquota e também não se apropriou de crédito, pelo que não teria havido prejuízo ao erário, falando sobre o princípio da não-cumulatividade. Cita uma Decisão de primeiro grau prolatada por este contencioso, no exercício de 2005, acerca de lide que diz ser sobre o mesmo tema, e Decisão que atribui à 2ª CJF, também deste Conselho, prolatada em 1999, em situação que aduz seria análoga. Diz que embora o crédito de ativo fixo tenha de ser aproveitado à razão de 1/48 avos, boa parte do período fiscalizado já ultrapassa os 48 meses, de modo que atualmente ele, Recorrente, já gozaria da totalidade do crédito fiscal.

Afirma que estaria havendo excesso de formalismo na exposição do voto de base quanto a não ser possível a compensação de crédito pretendida, e aduz que, considerando o seu direito inequívoco ao crédito das entradas referentes ao ativo fixo, requer que esta Câmara de Julgamento determine diligência à ASTEC para que informe se:

- a) o valor deste crédito seria suficiente para compensar o valor do débito exigido na infração 1 e em caso negativo, qual seria o saldo devedor, para, por fim, seguindo sua jurisprudência, reconheça que o débito cobrado não poderia subsistir, por ausência de prejuízo ao erário.
- b) em relação à imputação 02, aduz que concordou em relação aos meses de maio e junho de 2006, impugnando a infração, no entanto, em relação aos demais períodos. Que constatou que ele, autuado, não efetuou o estorno proporcional porque já havia aproveitado o crédito com a redução da base de cálculo, ou seja, o imposto destacado pelo fornecedor na nota fiscal já estava reduzido proporcionalmente, de modo que não haveria razão para o estorno proporcional do crédito, no tocante às notas fiscais nº 12340 e 34235. Em relação a este fato, sua ocorrência foi reconhecida pela primeira instância pela análise das notas fiscais de fls. 870 e 871, que houve a redução da base de cálculo pelo fornecedor, quando da emissão dos documentos fiscais em questão, sendo indevida a cobrança do imposto em relação aos meses de fevereiro e setembro de 2006; efetuou o estorno proporcional do crédito fiscal na contabilidade em relação às notas fiscais nº 178526, 178528, 183617 e 199814, mas que em função de possível falha no SINTEGRA, que possa ter ocasionado esta divergência na Fiscalização, razão pela qual requereu que esta situação fosse comprovada através de diligência fiscal. Que, contudo, no que tange a estas quatro notas fiscais a primeira instância entendeu que a empresa

não comprovou a alegação de que houve o estorno na contabilidade, julgando procedente, nesta parte, a infração.

O contribuinte passa a falar sobre as infrações 4 e 5 aduzindo que são correlacionadas e tratam de vendas efetuadas por ele, recorrente, a empresas cujas inscrições estaduais estavam suspensas ou canceladas.

Reprisa sua argumentação originária no sentido de que na infração 4 o Auditor Fiscal cobra a diferença entre o valor do ICMS a ser recolhido sobre a base de cálculo “cheia” e o valor pago por ele, impugnante, nas vendas a contribuintes com inscrição suspensa ou cancelada, calculado com a redução de base de cálculo concedida a atacadistas pelo art. 1º do Decreto nº 7.799, de 09 de maio de 2000.

Que na infração 5 o Auditor Fiscal cobra a substituição tributária sobre as vendas efetuadas a contribuintes com inscrição estadual suspensa ou cancelada, utilizando como fundamento o art. 353, I, do RICMS/BA/97.

Diz que não houve prática de ato ilícito, ou fraude. Que as vendas foram realizadas para empresas cadastradas como contribuintes do ICMS. Que apenas posteriormente, após o encerramento da ação fiscal, soube que aquelas empresas estavam com a inscrição suspensa ou cancelada no cadastro. Que se poderia afirmar que é obrigação acessória do sujeito passivo verificar a regularidade cadastral de seus clientes, mas tal verificação, caso a caso, seria impossível, uma vez que ele, Recorrente, efetua milhares de vendas por mês, aos mais diversos contribuintes, e o dinamismo das relações comerciais estorvaria tal análise.

Copia, referindo-se à infração 04, o artigo 1º do Decreto nº 7799/00:

*Decreto nº 7.799/00*

*“Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento:”*

Em seguida copia, referindo-se à infração 5, o caput do artigo 353 do RICMS/BA/97:

*RICMS/97*

*“Art. 353. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas operações de saídas internas que efetuar, para fins de antecipação do tributo relativo à operação ou operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado:*

*I - o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito no Cadastro de Contribuintes, no caso de tê-las recebido sem o recolhimento antecipado do imposto;”*

Diz que, no primeiro caso, a legislação fala em venda a contribuintes inscritos, enquanto no segundo caso a substituição é devida quando haja venda a não inscrito no cadastro de contribuintes. Que lhe parece que a legislação, em ambos os casos, demarcara como ponto de corte a inscrição no cadastro do ICMS, diferenciando os contribuintes – que ele, autuado, define como aquele que se dedica ao comércio habitual de mercadorias - e os não-contribuintes, que ele, autuado, define como o consumidor final.

Novamente discorre a respeito. Diz que a irregularidade cadastral dos adquirentes não poderia servir de fundamento para aplicação de pena ao vendedor. Que o art. 1º do Decreto nº 7.799/00 e o art. 353 do RICMS/BA/97 não são hipóteses de pena ao vendedor, mas decorrem exclusivamente da lógica do sistema tributário. Que o art. 1º do Decreto nº 7.799/00 permite a redução da base de cálculo nas vendas do atacadista a contribuintes, porque este dará nova saída à mercadoria, com recolhimento do ICMS, e o fato de o adquirente estar inapto no cadastro não significaria que ele, ao vender a mercadoria, não deveria recolher o ICMS, pois continuaria sendo contribuinte e, portanto, a presunção seria a de que ele dera entrada na mercadoria e recolheu o tributo.

Que o art. 353 exige o recolhimento da substituição no caso de venda ao consumidor final porque se encerra ciclo de comercialização, e ao se encerrar o ciclo de comercialização, deve ser encerrada também a fase de tributação, cobrando-se o ICMS sobre o valor final (MVA). Que, no entanto, quando se vende a contribuinte inapto, este ciclo de comercialização não se encerraria, porque a presunção seria a de que ele registraria a entrada e recolheria o ICMS na saída subsequente, por ser ainda contribuinte. Que tal presunção não é absoluta, mas deveria ser elidida pela Fiscalização, pelo que caberia ao Auditor Fiscal fiscalizar o estabelecimento adquirente inapto e provar que ele não dera saída à mercadoria ou não efetuara o pagamento do imposto. Que apenas com tal prova ele, Impugnante, poderia ser instado a pagar o imposto por antecipação, além de perder o benefício da redução da base de cálculo, mas que no presente caso as empresas adquirentes não teriam sido fiscalizadas.

O recorrente repete que a condição temporária de inaptidão cadastral não retira a qualidade de contribuinte de determinado estabelecimento, sendo inaptidão cadastral e não inscrição no cadastro do ICMS situações distintas; que tanto o art. 1º do Decreto nº 7799/00, quanto o art. 353, I, do RICMS/BA/97 estariam se referindo ao caso de empresa não inscrita no cadastro, ou seja, não contribuinte do ICMS, por serem consumidor final; que no caso em apreço a situação seria a de venda a contribuinte do imposto, cuja presunção é de revenda posterior da mercadoria com pagamento do tributo; que apesar de não ser absoluta, esta presunção que ele, autuado, apresenta, deveria ser elidida pela Fiscalização por meio de investigação nos estabelecimentos adquirentes, o que não foi feito; que, sendo assim, não caberia a cobrança de obrigação principal, em provável duplicidade, tampouco a aplicação de uma “pena” de perda do benefício fiscal da redução da base de cálculo.

O contribuinte passa a dizer que o Acórdão teria julgado as infrações 04 e 05 em equívoco, pois sua fundamentação referir-se-ia às imputações como se tratassem de vendas a contribuintes sem inscrição, quando, em verdade, as infrações em tela se referem a vendas a contribuintes inscritos no cadastro estadual, mas cuja inscrição está suspensa ou cancelada, situações diferentes e cuja legislação aplicável também é diferente. Que, ainda assim, caso se encarasse as infrações como referentes a sujeitos passivos considerados inaptos, não teria restado demonstrado, durante o curso da ação fiscal, o atendimento do quanto disposto no art. 171, §1º, do RICMS/BA/97, que determina que a inscrição de sujeito passivo somente será considerada inapta após a publicação de edital no Diário Oficial do Estado. Que a simples suspensão ou cancelamento de inscrição de contribuinte em cadastro não geraria, automaticamente, a desconsideração ou glosa do crédito decorrente das operações, porque esta glosa dependeria da publicação de edital, neste sentido, pela Secretaria da Fazenda e, concomitantemente, a falta de demonstração, pelo sujeito passivo, da efetividade do negócio. Cita jurista e Decisão da esfera judicial em outras lides.

Aduz que a Junta de Julgamento entendeu que é obrigação do sujeito passivo exigir de outro contribuinte o extrato do Documento de Identificação Eletrônico - DIE mas que, como visto dos fundamentos declinados, não poderia julgar desta forma, razão pela qual aduz que deveria ser reformado o Acórdão recorrido.

O contribuinte passa a falar sobre as imputações 7 a 11, aduzindo que estão relacionadas com o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria.

Descreve seu entendimento a respeito das imputações. Novamente transcreve sua exposição acerca dos erros do programa que utiliza para seu controle de circulação de mercadorias, inclusive estoque. Historia os fatos do processo acerca das diligências realizadas, e novamente copia a Decisão da JJF ao negar a realização de nova diligência.

Diz que o levantamento quantitativo não teria sido baseado em notas fiscais e que as imputações seriam improcedentes.

Afirma que a Portaria nº 445, de 10 de agosto de 1998, determina que a cobrança do ICMS deva se dar pela omissão de maior expressão financeira, o que significa, em seu entender, que o Fisco Estadual estaria desautorizado a cobrar tributo pela outra omissão, ou seja, pela omissão de menor expressão financeira.

Que na infração 9 a Fiscalização teria apurado omissão de saídas em 2007 e exatamente por isso não poderia cobrar a infração relacionada com omissão de entrada, em obediência à Portaria nº 445/98, razão pela qual a cobrança do período de 2007 seria nula por ter o Fisco utilizado, como valor de saída, o valor correspondente à entrada.

Que a situação na infração 10 seria inversa à da infração 09, porque na infração 10 o autuante cobra infração relacionada com omissão de saída em relação ao período de 2004 a 2006, quando foi apurada omissão de entrada como a de maior expressão financeira.

Que, portanto, pelos mesmos fundamentos expostos anteriormente, os débitos de 2004, 2005 e 2006 deveriam ser declarados nulos, por desobediência à Portaria nº 445/98, o que requer.

O contribuinte passa a discorrer acerca do critério da proporcionalidade e da aplicação da Instrução Normativa nº 56/2007 à imputação 07 aduzindo que requereu que fosse adotado o critério da proporcionalidade excluindo-se da base de cálculo todas as Notas Fiscais referentes aos produtos imunes, com fulcro no art. 938, §4º, do RICMS/BA/97, que copia:

*§4º. Na apuração da base de cálculo por meio de arbitramento, para efeitos de aplicação do percentual da margem de valor adicionado (MVA) e da alíquota, levar-se-á em conta, sempre que possível, a natureza das operações ou prestações e a espécie das mercadorias ou serviços, admitindo-se, contudo, quando for impossível a discriminação, o critério da proporcionalidade e, em último caso, o da preponderância.*

Descreve a forma como entende que o cálculo deveria ser realizado. Diz que a JJF teria vedado “o cálculo do valor da infração 07 em função da utilização o critério da proporcionalidade (Instrução Normativa nº 56/07), caso verificado fosse alguma omissão, com a exclusão das mercadorias isentas, imunes e não tributadas, o que, a um só tempo, caracteriza-se como preterição do direito de defesa e desobediência à própria legislação tributária do Estado da Bahia, qual seja, a Instrução Normativa nº 56/07.”

Requer revisão fiscal, pede a realização de diligência por fiscal estranho ao feito e lista os seguintes quesitos:

“Infração 01:

- a) A impugnante aproveitou o crédito fiscal correspondente às NF relacionadas pelo autuante?
- b) O valor deste crédito seria suficiente para compensar o valor do débito exigido na infração 01?
- c) Em caso negativo, qual seria o saldo devedor?

Infração 02:

- a) A impugnante efetuou o estorno proporcional do crédito fiscal em relação às NF nºs 178526, 178528, 183617 e 199814?

Infrações 04 e 05

- a) Quais seriam os valores das infrações 04 e 05, excluindo-se as vendas dos produtos relacionados na infração 03, em que houve a antecipação total do ICMS?

Infrações 07 a 11

- a) Quais seriam os valores das infrações 07 a 11 com base no levantamento quantitativo de estoque corrigido pela Impugnante?
- b) Este levantamento quantitativo de estoque corrigido tem suporte em documentos fiscais, ou seja, nas notas fiscais de entrada e de saída?
- c) Qual o valor da infração 07 se for utilizado o critério da proporcionalidade (IN 56/07) sobre o valor corrigido da omissão de entradas de mercadorias?

O recorrente conclui pedindo Provimento do Recurso Voluntário, para:

- a) que seja determinada a nulidade do julgamento de primeira instância diante da preterição do direito de defesa do recorrente, haja vista que houve o indeferimento de diligência fiscal considerada como meio de prova imprescindível à demonstração da improcedência da autuação, sem olvidar a ausência de fundamentação para sua denegação em relação às infrações 02, 04 e 05;
- b) que seja declarada a decadência do direito do Fisco de revisar os autolançamentos até 16.11.2004, em razão do disposto no §4º do art. 150 do Código Tributário Nacional;

- c) alternativamente, que essa Egrégia Câmara de Julgamento determine a realização da diligência fiscal requerida (perícia contábil e fiscal), conforme os quesitos declinados no presente Recurso, para que seja demonstrada a improcedência da autuação;
- d) após a realização da diligência fiscal requerida, seja julgada improcedente a ação fiscal, diante da inovação de omissão de contabilização de entradas e saídas, sem esquecer a necessidade de aplicação do critério da PROPORCIONALIDADE, acaso reste alguma pequena diferença a ser recolhida.

A PGE/Profis, por intermédio da procuradora Maria Helena Mendonça Cruz, emite Parecer às fls. 1665 a 1669, incialmente relatando os pedidos do contribuinte.

Em seguida aduz que a alegação de decadência é destituída de qualquer lógica jurídica, em razão de desconsiderar a interpretação sistemática da norma entalhada no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o disposto no art. 173, I, do mesmo “codex”. Que o art. 173 do Código prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial. Que na primeira (art. 173, I), que se constitui na regra geral, o termo inicial do prazo é primeiro dia do exercício (financeiro; atualmente, coincide com o ano civil; Lei nº 4.320/64, art. 34) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Que esta regra se aplica às hipóteses de lançamento “de ofício” e “por declaração”. Que quanto ao lançamento “por homologação”, há duas situações: a) o sujeito passivo antecipou, efetivamente, o pagamento do tributo devido; neste caso, não há que falar-se em decadência, posto que o lançamento será, inapelavelmente, homologado, seja, expressamente, pela autoridade competente, seja, de forma tácita, caso o Fisco deixe transcorrer “in albis” o prazo quinquenal para a homologação expressa, contado da data de ocorrência do fato gerador; b) o sujeito não antecipou o pagamento (ou o fez a menor que o devido); neste caso, o termo inicial do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício (financeiro; atualmente, coincide com o ano civil; Lei nº 4.320/64, art. 34) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Que, contudo, o prazo decadencial se aplica ao lançamento de ofício que deve ser efetuado pela autoridade, à vista da omissão (ou do pagamento a menor) do sujeito passivo. Neste passo, o pagamento antecipado é o elemento essencial que caracteriza o lançamento por homologação, ou seja, que sem a antecipação do pagamento não há que se falar em lançamento por homologação e, por conseguinte, não há o que ser homologado. Que o art. 150, caput, ao falar do momento em que ocorre o lançamento por homologação, que é quando a autoridade expressamente homologa a “atividade” do sujeito passivo, só autoriza a conclusão de que a “atividade assim exercida” é o pagamento antecipado. Cita jurista.

Afirma que a falta de pagamento do imposto ou o imposto pago a menor, desloca o limite decadencial para as balizas descritas no art. 173, I, do CTN e não do art. 150, § 4º, do mesmo Código, como alega o autuante. Assevera que é neste sentido que trafega a jurisprudência, e cita Decisão da esfera judicial.

Em seguida a Procuradora aduz que as razões recursais são insuficientes para provocar modificação no Acórdão recorrido, considerando que o recorrente não trouxe prova, nem argumentos jurídicos capazes de promover a modificação do julgamento, com o qual afirmaram coadunar-se integralmente.

Relata que, em sede recursal, o contribuinte cinge-se a reiterar a defesa apresentada não produzindo provas capazes de refutar as imputações comprovadas no lançamento.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange a onze das doze infrações imputadas.

Preliminarmente, no que tange à validade do presente lançamento de ofício verifico que, à exceção da imputação 12, tal como já devidamente apreciado no julgamento de primeira instância, estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o

autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99.

Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se diversas vezes quanto ao mérito neste processo. É válido o lançamento de ofício quanto às imputações objeto do Recurso Voluntário.

Quanto à alegação de nulidade da Decisão *a quo*, por negativa de realização de mais uma diligência, nos termos defendidos pelo contribuinte, ou pela ausência de citação de dispositivos do RPAF/99 fundamentando tal negativa, negativa esta que o contribuinte aduz que lhe teria cerceado o direito de ampla defesa, assinalo que a JJF, em demonstração elogiável de busca da verdade material, determinou a realização de cinco diligências, inclusive acolhendo parcialmente os questionamentos trazidos pelo sujeito passivo, pelo que nos autos do processo a verdade dos fatos historiados colide frontalmente com tal alegação de cerceamento de direito de defesa. A citação de artigos do RPAF/99 para negar atendimento a novo pedido de diligência é inaplicável, posto que as diligências foram realizadas, a critério da JJF, quando assim foi deliberado necessário. Arguição de nulidade da Decisão rejeitada.

De ofício observo que as multas aplicadas, como também os acréscimos moratórios incidentes sobre o débito, obedecem ao disposto na legislação tributária estadual, mais especificamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96 e no artigo 102, § 2º, II, também do COTEB, com as alterações introduzidas pela Lei nº 7.753/00.

Quanto ao pedido para a realização de nova diligência, já em sede de segunda instância, analisando os quesitos apresentados pelo contribuinte observo que:

- Em relação à imputação 1, trata-se de questão de mérito, cuja análise independe da realização de diligência, posto que se trata de acusação de falta de pagamento de diferença de alíquota, cabendo a esta CJF deliberar a possibilidade de aproveitamento do crédito fiscal pretendido pelo contribuinte, tema que abordarei ainda neste meu voto, quando tratar da base material desta imputação 1;
- Em relação à imputação 2, também questão de mérito, adianto que o Fisco já explicitou que o estorno ocorreu na escrita contábil, e não na escrita fiscal, e o contribuinte, ao ter ciência de tal assertiva do autuante, documentada nos autos, apenas corroborou que houve estorno contábil, e erro em seus registros de arquivos SINTEGRA, mas em nenhum momento provou que houve tal estorno na esfera fiscal, nem trouxe documentos que se contrapusessem ao levantamento fiscal realizado;
- Em relação as infrações 4 e 5, embora o contribuinte já tenha concordado com a exclusão realizada pela ASTEC/CONSEF nos autos deste processo, volta a arguir a necessidade de exclusão de “produtos”, sem sequer citar objetivamente quais produtos ainda deveriam ser excluídos dos demonstrativos fiscais pertinentes, além daqueles que a e. JJF já mandara excluir;
- Em relação às infrações 7 a 11, tratando-se de levantamento quantitativo de estoque, inexiste a necessidade de perito técnico especificamente treinado para realizá-lo, sendo o Auditor Fiscal o servidor público encarregado, pelo Estado, de realizar tal roteiro de auditoria em relação às empresas na situação cadastral da oro autuado, e as revisões do levantamento quantitativo de estoque foram realizadas tanto por iniciativa do autuante nas informações fiscais que prestou, quanto em razão de diligência determinada pela JJF, não tendo o contribuinte apresentado sequer um documento que fundamente o pedido para a realização de nova diligência sobre o mesmo tema já analisado em sede de primeiro grau. Em relação à infração 7 em específico, embora o recorrente novamente peça a aplicação do critério da proporcionalidade tal como previsto na Instrução Normativa 56/2007, o contribuinte recebeu cópia dos cálculos levados a

efeito pelo autuante, aplicando este critério, o que torna sem respaldo tal pedido.

Assim, resta impossível acolher o pedido para a realização de nova diligência fiscal, pedido este que em meu entender, *data venia*, neste momento reveste-se de caráter meramente protelatório em relação à finalização da presente lide.

Quanto à arguição de decadência, coaduno-me com o entendimento esposado pela PGE/Profis. Assim, em relação à alegação recursal relativa à pretendida ocorrência de decadência do direito de constituição do crédito tributário pela Fazenda Estadual da Bahia, em relação ao exercício de 2004, observo que os artigos 150, §4º, e 173, ambos do CTN, estabelecem:

*CTN:*

*art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.*

*§4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II – da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o artigo 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

*Art. 107-B.*

*§ 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser arguida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos, em relação aos quais o contribuinte alega se ter operado a decadência, foram relativos ao exercício de 2004, e só seriam desconstituídos, em relação a este exercício, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/2010.

Observo, ainda, que o período objeto da alegação do contribuinte acerca da decadência consta apenas nas imputações 1, 3 e 9. A imputação 3 foi julgada improcedente, a 09 teve a data de ocorrência retificada por ocasião da revisão fiscal, e à 1ª imputação, tratando-se de falta de pagamento do imposto, aplica-se, mesmo no raciocínio defendido pelo recorrente, o teor do artigo 173 do CTN, inclusive nas diversas decisões judiciais a respeito do tema.

Assim, por este aspecto comungo do entendimento da PGE/PROFIS no sentido de que não ocorreu a alegada decadência, tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 10/11/2009.

Outro aspecto levantando pelo sujeito passivo diz respeito à caracterização do lançamento em si, posto que na presente lide o sujeito passivo advoga no sentido de que o lançamento realizado pela autoridade fiscal só se encontraria definitivamente realizado com a cientificação ao sujeito passivo acerca da lavratura do Auto de Infração, nessa linha de raciocínio expondo que só após tal cientificação ao sujeito passivo é que o lançamento de ofício teria eficácia no sentido de evitar que ocorresse a decadência relativa ao direito de constituição do crédito tributário.

Contudo, equivoca-se o contribuinte.

Na realidade, o lançamento de ofício, na situação em foco com a lavratura de Auto de Infração, é ato do Poder público, que figura como sujeito ativo da relação tributária.

Por conseguinte, tendo o Estado o poder-dever de agir, e neste sentido o poder-dever de constituir o crédito tributário, o lançamento do crédito tributário é apenas um ato administrativo vinculado.

A eficácia de tal ato administrativo, relativamente à cientificação ao sujeito passivo, diz respeito a contagem de prazo para impugnação pelo contribuinte, e prazo para pagamento integral, ou parcial, do débito lançado pela autoridade fiscal. Por exemplo, se um Auto de Infração é lavrado, e o sujeito passivo não é do mesmo regularmente cientificado, tal lançamento não poderá ter eficácia quanto à cobrança administrativa, e/ou judicial, do débito lançado.

Mas a data da realização do lançamento de ofício, ato da administração pública, tem eficácia relativamente à interrupção da contagem para efeito de caracterização de decadência do direito de lançamento, independentemente da cientificação ao contribuinte, que é outro, e necessariamente posterior, ato administrativo.

O contribuinte pode, e deve, declarar o imposto que calculou devido ao Estado mas este, na condição de sujeito ativo da relação jurídica, é aquele que tem o poder de analisar e homologar o auto-lançamento de débito tributário previamente realizado pelo contribuinte e, mesmo quando não tenha sido esse auto-lançamento realizado, proceder ao lançamento de ofício. Assim define o CTN em seu artigo 142:

CTN:

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*(destaques nossos)*

Portanto, a data de lavratura do Auto de Infração é a data válida para efeito de impedir que se opere a decadência do direito de lançar o crédito tributário, e não a data de cientificação ao contribuinte, pelo que não acolho a arguição recursal neste sentido.

Quanto à aplicabilidade, na lide em foco, do teor da Súmula Vinculante nº 08 do STF, aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008, permito-me transcrever, por com o mesmo concordar integralmente, o voto da preclara Conselheira Sandra Ufânia Silva Andrade, proferido no Acórdão CJF nº 0130-11/11 deste CONSEF, e que de maneira precisa trata a questão:

*Acórdão CJF nº 0130-11/11:*

*“VOTO*

*Inicialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrita, in verbis:*

*(...)*

*Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

*No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.”*

Pelo exposto, voto no sentido da não ocorrência da decadência em relação ao período objeto do lançamento fiscal, neste incluído o exercício de 2004.

No mérito, igualmente não merece reparo a Decisão recorrida.

Quanto ao Recurso de Ofício, este em maior parte deu-se em razão de desonerações realizadas pelo autuante e por Diligente designado pela ASTEC/CONSEF, conforme já relatado minuciosamente no Relatório que antecede este meu voto, e no próprio voto do julgamento de base.

Assim, em relação à Infração 2 o autuante, em sua segunda informação fiscal, reduziu o débito a ser lançado para R\$5.715,46 restando comprovado, da análise das cópias das notas fiscais às fls. 870/871, que houve redução da base de cálculo pelo fornecedor, quando da emissão dos documentos fiscais em questão, sendo indevida a cobrança do imposto em relação aos meses de fevereiro e setembro de 2006.

Acertada a Decisão da JJF quando acolheu tal redução.

Voto pela manutenção da Decisão de base quanto à procedência apenas parcial da imputação 2.

Quanto à infração 3, a JJF acertadamente entendeu que se trata de produtos enquadrados no regime de substituição tributária, e analisando detidamente a auditoria realizada pelo autuante, e a informação fiscal de fls. 1085 a 1092, verifica-se que, de fato, não se trata da prática de operações de mercadorias tributáveis como se não fossem tributáveis, e sim de levantamento atinente a pagamentos do ICMS devido por substituição tributária, até porque comungo do entendimento no sentido de que os produtos “Barra de cereal Quacker (choco)” e “Achocolatado pó mágico”, citados no levantamento fiscal e ao longo deste processo, inclusive no voto da e. JJF, de fato estão enquadrados no mencionado regime de substituição tributária. Entendo que teria sido necessário, tal como dito no voto *a quo*, que fosse realizado roteiro de auditoria para a verificação do ICMS devido por substituição, sendo improcedente a cobrança de imposto pelo regime normal de apuração.

Voto pela manutenção da Decisão de base quanto à improcedência da imputação 03.

Quanto às imputações 4 e 5, a desoneração deu-se em razão de que a JJF deliberou pela exclusão, destas imputações, dos valores relativos a dois produtos objeto da imputação 3, “Barra de cereal Quacker (choco)” e “Achocolatado pó mágico”, por estarem enquadrados no regime de substituição tributária, e o Diligente designado pela ASTEC/CONSEF elaborou o demonstrativo de fl. 1558, como novos valores a serem lançados de ofício, o que foi corretamente acolhido na Decisão de base.

Endosso o entendimento da JJF e voto pela manutenção da Decisão de base quanto à procedência parcial das imputações 4 e 5, conforme demonstrativo de débito à fl. 1558 dos autos.

Em relação às desonerações referentes às infrações atinentes a levantamento quantitativo de estoque, de números 7 e 10, as reduções foram realizadas conforme revisões fiscais levadas a efeito pelo autuante, acolhendo documentos e argumentos do contribuinte, inclusive por determinação da douta JJF. Uma vez que as correções implicam o mérito também quanto à análise do Recurso Voluntário, que será realizada neste meu voto, por ora observo que as reduções foram corretamente realizadas e voto no sentido da manutenção da Decisão de base

quanto à redução dos valores lançados para as imputações 7 e 10, embora assinale, desde já, que verifico que alguns valores foram lançados algo a maior no quadro que compõe o voto de piso, em relação às imputações 8 e 9, que não são objeto do Recurso de Ofício, e sim do Recurso Voluntário. Quanto à desoneração referente às imputações 7 e 10, repiso, coaduno-me com o entendimento da JJF e voto no sentido da manutenção da Decisão de base quanto à procedência parcial das imputações 7 e 10.

No que tange à imputação 12, é a mesma nula, tal como a define a dnota JJF, posto que acusação refere-se a uma infração e o demonstrativo acostado pelo Fisco e entregue ao contribuinte, tal como admite o autuante, refere-se a outra.

Voto pela manutenção da Decisão de base quanto à nulidade da imputação 12.

Passo à análise do Recurso Voluntário, que tem por alvo as imputações 1, 2, 4, 5, 7, 8, 9, 10 e 11.

A infração 1 trata de falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento.

A legislação 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 ativo permanente. Descabem as pretensões recursais. Infração subsistente, considerando a falta de comprovação de recolhimento, no prazo regulamentar, do imposto exigido.

Voto pela manutenção da Decisão de base no sentido da procedência da imputação 1.

A Infração 2 cuida de falta de estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias cujas saídas subseqüentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à parte proporcional da redução.

Após revisão fiscal, o débito foi corretamente reduzido, matéria já apreciada na análise do Recurso de Ofício, neste voto. Contudo, quanto à parte não desonerada, está comprovado nos autos que o autuado estornou os valores na contabilidade, mas não o fez no livro Registro de Apuração do ICMS, tendo recolhido o ICMS a menos do que o devido.

O recorrente não logra elidir a parte que subsiste da imputação, após julgamento de piso.

Voto pela manutenção da Decisão de base no sentido da procedência parcial da imputação 1.

As imputações 4 e 5 foram contestadas de forma conjunta pelo contribuinte.

A acusação 4 trata de recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas constando, na descrição da imputação, que trata-se de vendas feitas a clientes que estavam com a inscrição estadual suspensa ou cancelada, tendo sido realizada indevidamente a redução de base de cálculo prevista para vendas a atacadistas no Decreto nº 7799/00.

A acusação 5 refere-se a falta de retenção do ICMS, e do consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado constando, na descrição da imputação, que trata-se de vendas feitas a clientes que estavam com a inscrição estadual suspensa ou cancelada, tendo sido realizada indevidamente a redução de base de cálculo prevista para vendas a atacadistas no Decreto nº 7799/00, e vendas sem a retenção do ICMS prevista nas vendas a não contribuintes.

Endosso os termos da Decisão de base a respeito ressaltando que, nos termos da legislação tributária estadual, em especial no artigo 34, IV, da Lei nº 7014/96, e artigo art. 142, incisos I e II, do então vigente RICMS/BA/97, cabia ao contribuinte verificar a situação cadastral daqueles com os quais comercializava.

Não se trata de transferência de responsabilidade do Fisco, ou dos compradores, ao fornecedor,

como alega o recorrente, e sim de cumprimento de obrigação tributária acessória por quem de direito, no caso o contribuinte do ICMS, seja ele fornecedor, ou adquirente. Na situação do oro recorrente, fornecedor.

Contudo, diante da correta desoneração de parte do débito originalmente lançado, em razão de retificação realizada em fase de revisão fiscal, e nos termos já apreciados quando da análise do Recurso de Ofício, voto pela manutenção da Decisão de base no sentido da procedência parcial das imputações 4 e 5.

As imputações 7 a 11 resultam de auditoria de levantamento quantitativo de estoque.

Assinalo que a Portaria nº 445/98, que estabelece regras para a realização da auditoria de levantamento quantitativo de estoque, em seus artigo 13, II, c/c artigo 14, prevê:

*Portaria 445/98:*

*Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:*

*(...)*

*II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:*

*(...)*

*Art. 14. No caso do inciso II do artigo anterior, feita a exigência do ICMS com base na presunção legal de omissão de receitas relativas a operações tributáveis, caso o sujeito passivo venha a comprovar a improcedência daquela presunção, porém subsistindo a omissão de saídas, prevalecerá o débito a estas correspondente (art. 5º).*

Assim, inexiste vedação a retificação de cálculos em razão de comprovação posterior relativa à ocorrência de equívocos numéricos, ou documentais, quando da realização do roteiro pelo Fisco.

Posto isto, observo que a infração 7 trata de 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;

- a infração 8 refere-se a 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 sujeitas ao regime de substituição tributária;
- a infração 9 é atinente a falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;
- a infração 10 cuida de omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração;
- e a infração 11 refere-se a falta de recolhimento do imposto 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 mercadoria em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas.

A Junta de Julgamento Fiscal acertadamente reduziu o valor dos débitos relativos às imputações 7 e 10, o que foi objeto da análise do Recurso de Ofício.

Em relação a todas as imputações que se referem a levantamento quantitativo de estoque, mesmo após revistos os cálculos realizados pelo preposto fiscal, o contribuinte persiste alegando que o Fisco deveria observar as quantidades constantes em seus arquivos magnéticos, e não em seu livro Registro de Inventário, escriturado equivocadamente, segundo diz o recorrente, por ele mesmo.

Impossível rejeitar a escrita fiscal do próprio contribuinte para, em seu lugar, ter como corretos dados informados nos arquivos magnéticos SINTEGRA retificados posteriormente também pelo

contribuinte, quando tais dados referem-se aos estoques de mercadorias que, conforme a legislação, são contados no último dia do exercício fiscal. Inexiste base jurídica a amparar tal pleito recursal.

Quanto à aplicação do critério da proporcionalidade, consoante consta dos autos o preposto fiscal já o aplicara antes do julgamento de piso, e a JJF acatou o resultado encontrado, o que foi objeto do Recurso de Ofício quanto à desoneração da imputação 7.

Todo o levantamento de estoque realizado teve por suporte exatamente a documentação fiscal relativa a notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias do estabelecimento do contribuinte, e inclusive as quantidades registradas em seu livro Registro de Inventário.

Considero correta a Decisão de base que, após expor didaticamente a análise das razões apresentadas pelo sujeito passivo, manteve parcialmente as imputações 7 e 10, e integralmente as imputações 8, 9 e 11. Por desnecessidade de ser repetitiva, faço minhas todas as ponderações apresentadas no irretocável voto de piso.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PARCIALMENTE PROCEDENTE o Auto de Infração no valor histórico de imposto no valor total de R\$1.100.422,12, acrescido das multas de 60% sobre R\$319.692,85 e 70% sobre R\$780.729,27, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$50,00, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

#### **VOTO DIVERGENTE (Infração 4)**

Em que pese o brilhantismo do voto da Ilustre Relatora, peço vênia para discordar do seu entendimento quanto à infração 4.

Note-se que a infração 4 tem a seguinte descrição:

*Recolhimento do ICMS efetuado a menos em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. ICMS no valor de R\$94.398,64, acrescido da multa de 60%. Consta, na descrição da imputação, que trata-se de vendas feitas a clientes que estavam com a inscrição estadual suspensa ou cancelada, tendo sido realizada indevidamente a redução de base de cálculo prevista para vendas a atacadistas no Decreto 7799/00.*

É fato incontrovertido que a Recorrente tem direito ao benefício fiscal de redução de cálculo previsto no Decreto nº 7799/00, destinado aos vendedores atacadistas, contudo, como esta vendeu mercadorias a comerciantes que tinham a sua inscrição estadual suspensa ou cancelada, entendeu a fiscalização que, para esses casos, a Recorrente não faria jus ao benefício fiscal de redução de cálculo, e que deveria ter recolhido o ICMS sem o benefício.

Contudo, o entendimento da fiscalização não atenta para a finalidade do benefício fiscal e chega a ser contraditório com a cobrança realizada na infração 5, explica-se.

Inicialmente, há de se observar que o benefício referido resta previsto no art. 1º do Decreto nº 7799/00:

*Art. 1º Nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD-ICMS) sob os códigos de atividades econômicas constantes do Anexo Único que integra este Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176% (quarenta e um inteiros e cento e setenta e seis milésimos por cento), desde que o valor global das saídas destinadas a contribuintes do ICMS corresponda, no mínimo, em cada período de apuração do imposto, aos seguintes percentuais de faturamento: (grifamos)*

Diante da leitura do dispositivo acima transcrito, pode-se concluir que o benefício fiscal de redução de base de cálculo é destinado àqueles que vendam mercadorias para outros contribuintes do ICMS no Estado da Bahia (“destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia”), com a condição de que essas vendas (“destinadas a contribuintes do ICMS”) atinjam percentuais mínimos do faturamento do contribuinte beneficiado.

No caso em análise, em momento algum se questionou o fato de a Recorrente ter cumprido tais

percentuais, o que está sendo questionado é se as vendas realizadas a contribuintes do ICMS, que estejam com a inscrição estadual suspensa ou cancelada, estão ou não abarcadas por este benefício fiscal.

Neste ponto entendo que a fiscalização não atenta para a finalidade do benefício fiscal previsto no art. 1º do Decreto nº 7799/00, pois este é destinado às vendas realizadas para outros contribuintes do ICMS, não fazendo diferença se eles estão ou não em situação irregular perante a SEFAZ/BA. Frise-se que contribuinte do ICMS é o comerciante, pois, ainda que este esteja com sua inscrição estadual irregular, ao vender as suas mercadorias ele pratica o fato gerador do ICMS.

Observe-se que uma venda realizada para um comerciante em situação irregular (inscrição suspensa ou cancelada) não deixa de ser uma venda para um contribuinte do ICMS, pois, se ele pratica ato de comércio é contribuinte do ICMS. Tanto é assim que a infração 5 exige da Recorrente, na qualidade de responsável por substituição, o ICMS devido por este comerciante irregular. Veja-se a descrição da infração 05:

*Falta de retenção do ICMS e do consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2007. ICMS no valor de \$42.218,90, acrescido da multa de 60%. Consta, na descrição da imputação, que trata-se de vendas feitas a clientes que estavam com a inscrição estadual suspensa ou cancelada, tendo sido realizada indevidamente a redução de base de cálculo prevista para vendas a atacadistas no Decreto 7799/00, e vendas sem a retenção do ICMS prevista nas vendas a não contribuintes*

Ou seja, na infração 5 a autuação exige da Recorrente o ICMS referente à venda subsequente realizada pelo comerciante que está em situação irregular (inscrição estadual suspensa ou cancelada) e que adquiriu a mercadoria da Recorrente. Esta exigência está consubstanciada no art. 8º, I, da Lei nº 7.014/96 (transcrito abaixo) e tem como justificativa o fato de que o Fisco não tem como fiscalizar o comerciante em situação irregular que está adquirindo a mercadoria, portanto elege um substituto tributário para recolher, antecipadamente, o imposto devido pelo comerciante em situação irregular.

*Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

*I - o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito ou desabilitado no Cadastro, desde que as tenha recebido sem a cobrança antecipada do imposto;*

Neste ponto entendo que há completa contradição entre as infrações 4 e 5, pois, enquanto na infração 5 os adquirentes em situação irregular são considerados contribuintes do ICMS, tanto que a Recorrente é responsabilizada pela não retenção do valor referente ao ICMS incidente na venda subsequente (a ser realizada pelos adquirentes em situação irregular), na infração 4 os mesmos adquirentes não são considerados contribuintes do ICMS, pois, nega-se à Recorrente o benefício de redução de base de cálculo que é aplicável às vendas a outros contribuintes do ICMS.

Não me parece correto o entendimento da fiscalização, a meu ver, uma venda realizada para um contribuinte do ICMS em situação irregular deve ser acompanhada do recolhimento, pelo vendedor, do ICMS incidente na venda subsequente, em razão da responsabilidade por substituição e cobrança antecipada previstas no art. 8º, I, da Lei nº 7.014/96, contudo, tal fato não desnatura o fato de que a venda foi realizada a outro comerciante, também contribuinte do ICMS.

Portanto, o fato do adquirente da mercadoria estar em situação irregular com o Fisco não pode ensejar prejuízo para o vendedor das mercadorias, a ponto deste perder o direito ao benefício fiscal que tem direito. O único cuidado que o vendedor tem que tomar é o de embutir no preço da venda ao contribuinte irregular o valor do ICMS referente à venda subsequente e repassar este valor aos cofres do Erário Estadual em razão de ter sido eleito como responsável por substituição pelo art. 8º, I, da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, entendo que a infração 4 não deve prosperar e que deve ser declarada totalmente improcedente. Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para

reconhecer a IMPROCEDÊNCIA da infração 4.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão não unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232954.0009/09-0**, lavrado contra **PARALELA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS E REPRESENTAÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.100.422,12**, acrescido das multas de 60% sobre R\$319.692,85 e 70% sobre R\$780.729,27, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no art. 42, inciso XXII, da mesma Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros(as): Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva, Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes, Eduardo Ramos de Santana e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiras: Rafaela Barbosa de Carvalho Figueiredo e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de abril de 2014.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO - VOTO DIVERGENTE  
(Infração 4)

ROSANA JEZLER GALVÃO - REPR. DA PGE/PROFIS