

A. I. Nº - 293575.0602/08-3  
AUTUADO - CHOCOSUL DISTRIBUIDOR LTDA.  
AUTUANTE - TELESSON NEVES TELES  
ORIGEM - INFAC EUNÁPOLIS  
INTERNET - 02.04.2014

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0045-04/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. BENEFÍCIO FISCAL. DECRETO 7799/2000. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. Restou comprovada a inexistência de Termo de Acordo firmado entre o contribuinte e o Estado da Bahia, como previsto no art. 7º do Dec. 7799/2000. Infração caracterizada. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO NO PRAZO REGULAMENTAR. OPERAÇÕES ESCRITURADAS. Acolhida arguição de nulidade por cerceamento do direito à ampla defesa em face da constatação de uso de arquivo magnético SINTEGRA com inconsistência e sem a providência para sua correção na forma regulamentar, qual seja intimação acompanhada do relatório diagnóstico e concessão de prazo de trinta dias e por haver insuficiência de elementos para determinar, com segurança, a infração. Infração nula. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. Infração parcialmente elidida mediante comprovação de pagamento anterior à lavratura do auto de infração e ajuste para aplicação da alíquota de 12% prevista no art. 51 do RICMS-BA para caminhões. Infração subsistente em parte. 4. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA PARA USO E CONSUMO. Infração reconhecida. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MULTA. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das operações não escrituradas. Infração parcialmente elidida mediante registro comprovado de algumas notas fiscais e exclusão de outras na informação fiscal. Infração subsistente em parte. 6. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Acolhida arguição de nulidade por cerceamento do direito à ampla defesa em face da constatação de uso de arquivo magnético SINTEGRA com inconsistência e sem a providência para sua correção na forma regulamentar, qual seja intimação acompanhada do relatório diagnóstico e concessão de prazo de trinta dias. Infração nula. 7. CONTA “CAIXA”. SUPRIMENTO DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Esta situação indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e

também não contabilizadas. Valor reduzido mediante comprovação da origem de parte do valor objeto da autuação. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/06/2008, exige o valor de R\$ 1.271.014,63, em razão das seguintes irregularidades:

- 1 Recolheu a menos o ICMS de R\$ 550.956,50 em razão de utilização indevida do benefício de redução de base de cálculo prevista no Dec. 7799/2000, nas saídas de mercadorias tributáveis, uma vez que não possui termo de acordo de atacadista deferido. Período: janeiro 2006 a dezembro 2007. Multa: 60%;
- 2 Deixou de recolher, no(s) prazo(s) regulamentar(es), ICMS de R\$ 37.707,47, referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Período: maio e junho 2007. Multa: 70%;
- 3 Deixou de recolher ICMS de R\$ 22.232,56, 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. Período: janeiro a março, julho, agosto e dezembro 2006, janeiro, março, maio, setembro a novembro 2007. Multa: 60%;
- 4 Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS de R\$ 1.635,55, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Período: agosto a dezembro 2006, janeiro, abril a julho, novembro e dezembro 2007. Multa: 60%;
- 5 Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação, sem o registro na escrita fiscal. Multa de R\$ 20.549,74. Período: janeiro a abril, julho a dezembro 2006;
- 6 Falta de recolhimento do imposto, no montante de R\$ 554.634,81, relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2007. Multa: 70%;
- 7 Omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada. Valor do ICMS: R\$ 83.300,00.

Às fls. 157-189 o autuado impugna o auto de infração.

**Infração 01** - Argumenta sobre os fundamentos e objetivos do benefício fiscal instituído pelo Dec. 7799/2000 e relata que em três oportunidades (30/02/2002, 11/07/2003 e 28/08/2003) protocolou requerimento solicitando o Termo de Acordo visando utilizar o benefício de redução de base de cálculo.

Diz que o primeiro pleito foi indeferido, conforme parecer de Maria Auxiliadora Falcão Menezes sob alegação que seu código de atividade (51.39-8/08 – Comércio atacadista de chocolates, confeitos, balas, bombons e semelhantes) não consta do Anexo único do citado decreto. Entretanto, tendo em vista que o comércio de chocolates, confeitos, balas, bombons e semelhantes era atividade secundária, em 21/10/2003, através do processo administrativo 54711620031 fez novo requerimento e o equívoco foi sanado, conforme parecer emitido por Carlos Henrique Rebouças Oliveira, da Supervisão de Comércio da SEFAZ que transcreve e anexa à fl. 234, reconhecendo o preenchimento dos requisitos mediante opinativo para assinatura do termo de acordo. Cita que em 11/11/2003, a Bahia, representada pelo Inspetor Fazendário Francisco de Assis Rizério, atestou que a empresa atendia as exigências para deferimento do pedido, conforme despacho transrito.

Fala que, após estes encaminhamentos administrativos, a sócia Maria Ofélia Lázaro Silotti Oliveira assinou o respectivo Termo de Acordo (fls. 238-240) e, de posse dos pareceres acima citados (cópias anexas), entendendo reconhecido seu direito pela Administração Pública, iniciou

a utilização dos benefícios do Dec. 7799/00, ao tempo que ressalta que em nenhum momento foi comunicada do impedimento do gozo dos benefícios fiscais. Ressalta que entre o início da utilização do benefício fiscal e a lavratura deste Auto de Infração foi diversas vezes fiscalizado sem que se tenha constatado anormalidade pelo fato de praticar o benefício fiscal da redução da base de cálculo nos moldes do Dec. 7799/00 até dezembro 2005.

Salienta que, conforme documentação anexa (fls. 199-231: termos de fiscalização e autos de infração) a Administração sabia e chancelou o uso deste benefício fiscal e que lhe causa espécie que tendo cumprido suas obrigações tributárias a ponto de ter deferido regimes especiais de tributação, tais como recolhimento de ICMS antecipação parcial e total no dia 25 do mês subsequente, alteração na ordem das vias do talonário de notas fiscais, fatos ocorridos a partir de outubro 2003, o que, para ele, significa estar a empresa e sócios em situação regular e é uma surpresa o entendimento de falta de deferimento do termo de acordo de atacadista.

Alega que somente com o Auto de Infração procurou a SEFAZ para conhecer o que efetivamente ocorreu com o processo relativo a seu pedido.

Tem por certo que assinou o Termo de Acordo pedido conforme processo 54711620032 e somente agora soube da necessidade da “substituição do modelo de Termo de Acordo assinado pelo novo modelo constante do PRI (A-INFAS-BF-004)” por deliberação da SEFAZ.

Ressalta que da determinação de substituir o termo não foi intimado e utilizou o termo antigo.

Transcreve o parecer subscrito por Aécio Flávio dos Santos (SAT/DPF/GECES) datado de 19/11/2003 para dizer que do seu texto não se pode falar em falta de termo de acordo deferido como posto na infração 01, pois o representante da SEFAZ reconhece que o termo de acordo precisava ser substituído.

Repisa o preenchimento dos requisitos para o termo de acordo e diz que a substituição do termo era mero ato formal que não o inquia de nulidade. Aduz que certamente o registro no sistema da SEFAZ não foi feito, mas isso não pode prejudicar seu direito.

Afirma que indo à SEFAZ descobriu que lhe foi dirigida comunicação substituir/assinar novo Termo de Acordo, mas que disso nunca soube, pois a ciência desse fato foi dada a VLADIMILSON BORGES LANDIN CRUZ em 28/11/2003, pessoa estranha à empresa que não faz e nunca fez parte dos seus quadros de sócios ou funcionários, conforme documentos que anexa (Certidão de composição societária e RAIS enviadas ao Ministério do Trabalho, de todo o período, razão pela qual entende nula a citada ciência).

Observa que seu pleito não pode ser arquivado por falta de comparecimento da empresa e que o arquivamento mais se assemelhou a desinteresse da Administração em cumprir procedimentos inerentes ao *Manus Público*. Repete que há nulidade do ato, pois praticado com preterição do direito de defesa nos termos do art. 18 do RPAF, além do art. 17 do mesmo regulamento que transcreve.

Defende que não se tendo por válida a ciência da necessidade de troca do modelo de Termo de Acordo pela autuada, se perpetua no tempo a legalidade do Termo de Acordo até então assinado pela empresa, a legitimar a redução de base de cálculo que praticou, restando sem fundamento legal a infração 01.

Repisa que houve reconhecimento da SEFAZ em diversos graus e instâncias sobre o cumprimento dos requisitos autorizadores do direito à redução da base de cálculo do ICMS, pois disso não se utilizou espontaneamente, uma vez que procurou os meios fixados em lei e a Administração lhe conferiu o direito de gozo ao benefício fiscal para enfrentar a concorrência de empresas de outros estados em igualdade de condições.

Pelas razões já expostas, diz que não se perfez o ato administrativo de chancela da não concessão do Termo de Acordo. Os meios utilizados pelo estado para intimar a empresa não foram atingidos e já havia certificação da inclusão da empresa como apta ao gozo dos benefícios da lei.

Nesse sentido, transcreve doutrinas e aduz que não pode ficar à mercê de adivinhar que mais de quatro anos da concessão, seu processo está irregular, pois preencheu os requisitos legais, teve a chancela da Administração, a homologação dos exercícios posteriores à concessão do benefício fiscal, um direito subjetivo da empresa que se constitui em isenção parcial de ICMS, de aplicação imediata, pois, estando prevista no art. 155, §2º, da CF/88, não é instrumento de política.

Entende que a concessão do benefício de redução de base de cálculo é matéria adstrita ao princípio da estrita legalidade, não se podendo efetivá-lo ou suprimi-lo sem previsão legal expressa e que, uma vez cumprido os requisitos legais, a cassação deste direito somente pode se dar por descumprimento dos requisitos, calçado em processo regular, com oportunidade de defesa e respeito à segurança das relações entre Administração e Administrado. Cita decisão do STF no RE 174.478-SP e transcreve os arts. 111, II e 146, III, “b”, §6º, do CTN, 37, §2º, da Lei 7.014/96, 1º do Dec. 7799/00.

Por fim, esclarece que além da aplicabilidade imediata da redução de base de cálculo por ser isenção parcial, defende que a sua utilização a partir do enquadramento nos requisitos legais desde a solicitação do Termo de Acordo é um “direito adquirido”. Nesse sentido, transcreve dispositivos legais e excertos da doutrina.

Repisa que a certificação foi registrada pela Administração Pública e o novo termo somente não foi assinado e registrado por culpa exclusiva do Estado que de forma equivocada certificou pessoa estranha à empresa, causando-lhe prejuízo inclusive moral, pelo desespero causado aos seus sócios de ver prevalecer ciência de ato desconhecido e retirada de direito legalmente assegurado. Entende que a partir da data em que preencheu os requisitos legais adquiriu o direito de, como fez, usar o benefício fiscal.

Desse modo, pede a improcedência da infração 01.

**Infração 02** - Diz que o autuante não consultou corretamente os livros fiscais e registros contábeis da empresa, utilizando apenas informações do arquivo eletrônico e de forma incorreta.

Fala que, constatando-se divergência nos dados do arquivo magnético frente aos registros dos livros e documentos fiscais, a lei estabelece a necessidade de intimação da empresa para apresentar justificativa, antes da lavratura do Auto de Infração, o que não foi feito. Assim, além de nula por falta de intimação para apresentação de justificativa, a infração não procede, pois as operações de maio e junho 2007 estão registradas e o ICMS recolhido, conforme cópia dos documentos que anexa à defesa. Pede o reconhecimento da improcedência e, para tanto, transcreve o art. 155 do RPAF.

**Infração 03** - Reconhece parcialmente a infração dizendo que pagou parte do valor exigido, pois desenvolveu minucioso levantamento das notas fiscais de fornecedores de outros estados. Contudo, de forma equivocada, a infração exige ICMS por DIFAL, pois o autuante considerou alíquota interna de 17% para aquisições de veículos cuja alíquota interna é 12%, conforme art. 51, III, “a”, “b” e “c”, do RICMS-BA.

Além disso, diz que em 2006 efetuou os lançamentos e recolheu ICMS DIFAL conforme pgs. 06, 09, 15, 21, 24, 27, 30 e 36 do LRAICMS, anexo e que o mesmo aconteceu em 2007, conforme pgs. 03, 06, 09, 15, 21, 27, 30, 33 e 36, do LRAICMS.

**Infração 04** - Reconhece a exigência fiscal e diz que efetuou o pagamento do valor exigido, conforme DAE anexo.

**Infração 05** - Reconhece parcialmente a exigência fiscal, em especial com relação ao período julho a agosto 2006, nos valores de R\$ 615,00, R\$ 1.287,17 e R\$ 360,00, informando o respectivo pagamento.

Relaciona diversas NFs objeto da infração e diz que: a) as de nºs 476686 e 480350 constam do LRE em 03/01 e 05/02/2007, respectivamente; b) a de nº 26696 consta do LRE em 03/01/2007; c) a de nº 47282 consta do LRE em 03/05/2007; d) a de nº 49642 e 480350 consta do LRE em 28/07/2006.

Quanto às demais NFs protesta por entender não haver fundamento fático e nem legal para cobrança, pois não há respaldo nos documentos ora anexados. Aduz que as demais NFs são de simples remessa, emitidas pela empresa de armazéns gerais DHL Logistics (Brazil) Ltda referente operações de Warrant, ligadas à Kodak da Amazônia Indústria e Comércio Ltda, que não podem ser lançadas no LRE sob pena de duplicar lançamentos, pois tratam de mesma compra e igual quantidade de mercadorias.

Observa que na NF da DHL Logistics tem como natureza da operação “REM. CONTA E ORDEM DE TERCEIRO”, não caracterizando circulação de mercadoria com incidência de ICMS e o lançamento das NFs estão de acordo com a legislação estadual.

Fundamentando seu entendimento transcreve ementas de decisões judiciais e excertos de doutrina.

Entende que a falta de registro de NF na escrita fiscal não é fato gerador de ICMS, podendo ser, no máximo, indício de falta de recolhimento de imposto, o que diz não ter acontecido, pois o ICMS da operação de saída posterior à aquisição não registrada foi escriturada e o imposto recolhido, razão pela qual a infração é improcedente.

Alega, por fim, que a falta de registro implicaria, no máximo, em multa por descumprimento de obrigação acessória e não como lançada nesta infração.

**Infração 06** - Alega que, conforme itens 1 a 73 do Anexo 01 do levantamento quantitativo, o autuante utilizou NFs de entradas escrituradas de mercadorias (cópias que anexa) que tiveram o ICMS recolhido. Toma o item 12 da referida planilha como exemplo para dizer que o autuante “traído pelo excesso de confiança no trabalho”, informou o código 10110 – NISSIM LAMEN T. GALINHA CAIPIRA entrada de 2.983.050 unidades, porém, por desconhecer os tipos de embalagens, aplicou um único fator de conversão, inclusive para as de devolução de vendas em unidade, que entende fator de conversão desnecessário e com efeito multiplicador irreal a incidir e crescer a base de cálculo do imposto exigido na infração 06. Portanto, a planilha contém erro que lhe prejudica.

Aduz que a prova da improcedência da infração está nos documentos que anexa bem como nos arquivos magnéticos transmitidos nos prazos regulamentares.

Diz que esse erro material poderia ter sido sanado mediante intimação para justificar a divergência como descrito na defesa do item 02, porém “a falta de comprometimento com a legalidade dos seus atos” levou o autuante a imputar-lhe a infração e a obrigar-lhe a copiar mais de cinco mil documentos para não ver prevalecer a infração. Acrescenta juntar demonstrativos com relação de NFs e seus dados.

Conclui pedindo a improcedência da infração.

**Infração 07** - Descreve os lançamentos nas contas contábeis a que se refere o relatório que constam no livro Razão Analítico, pgs. 1000 a 1019, 1252 e 1253 (ocorrência 07/11/2006), pgs. 216 a 228, 1344 e 1345 (ocorrência 15/03/2007).

Quanto ao exame de “cheques em cobrança” e “caixa”, contas do ativo circulante, diz que, havendo lançamentos, são permutativos e, por isso, não afetam o patrimônio e a sua natureza.

Diz que os recursos têm por origem suas vendas e relata que em 01/11/2006 a Conta Clientes – Cheques a Receber, Cheques em Cobrança, apresenta R\$ 811.895,20 de saldo que à proporção de sua disponibilidade, transfere-se à Conta Caixa. Afirma que o valor de R\$ 230.000,00, de 07/11/2006, autuado, tem origem e comprovação. Ademais, argui que tal lançamento, por ser fato permutativo não afetou o patrimônio, ficando ainda nesta conta R\$ 499.895,20 em 30/11/2006.

Fala que em 01/03/2007, ocorreu o mesmo fato: Conta Clientes – Cheques a Receber, Cheques em Cobrança com saldo de R\$ 798.530,10 que à proporção do recebimento se transfere à Conta Caixa. Para o valor de R\$ 260.000,00 de 15/03/2007, autuado, repete o argumento anterior e diz que ainda ficou saldo de R\$ 618.530,10 em 31/03/2007.

Anexa relatório do Razão Analítico das contas Cheques em Cobrança, Clientes e Caixa para comprovar os lançamentos e improcedência da infração 07.

Sobre as multas propostas diz que, ultrapassadas as arguições de improcedência e nulidades, por entendê-las confiscatórias, seriam constitucionais por afronta ao art. 150, IV, da Constituição Federal. Para retratar tal entendimento, transcreve decisões judiciais e trechos de doutrina e pede a nulidade da imputação da multa ou, alternativamente, aplicação no menor valor.

Por fim, assim não entendendo, partindo do fato de que não sabia que deveria recolher ICMS, ter agido de boa fé e sendo justificável a dúvida de interpretação da legislação a respeito, requer, por equidade, a dispensa da multa por infração da obrigação principal, na forma prevista no art. 59 do RPAF.

Conclui pedindo a improcedência e/ou nulidade do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal às fls. 3.956-3.959.

**Infração 01** - Diz que a questão que se coloca no argumento defensivo é a da segurança jurídica, pois “se qualquer pessoa que reúne condições para exercer, realizar ou proceder com algum ato pudesse fazê-lo sem atender aos ditames da burocracia instituída na legislação o mundo seria um completo caos”.

Fala que a legislação exige celebração de termo de acordo entre o contribuinte e a SEFAZ (art. 7º do Dec. 7799/2000) e que o termo entra em vigor a partir da assinatura (Cláusula 11ª do modelo antigo – pg. 240 – ou 9º do modelo atual do termo de acordo de atacadista). Assim, entende nada ter que se falar em fruição do benefício se não existe Termo de Acordo firmado com a SEFAZ-BA.

Transcreve o art. 111, II, do CTN para dizer que, ciente da necessidade de ter em mãos o termo de acordo assinado para usar o benefício fiscal, ele deve cobrar da repartição fiscal o termo assinado e não silenciar e atropelar a Administração com procedimentos ilegais ao decidir, por conta própria, fruir do benefício fiscal.

Aduz que se a autuada se sentiu preterida ou discriminada, que usasse de instrumento legal (Mandado de Segurança) para validar seus direitos à época do pleito e não usar o benefício fiscal sem respaldo legal. Diz parecer-lhe que a autuada sabia da situação e fez pouco caso, vez que sequer informou à SEFAZ que a partir de determinada data usaria o benefício fiscal. Aduz que “desconhecer o que estabelece a lei não isenta ninguém da culpa”.

Reproduz a Cláusula sétima do termo de acordo que trata da automática denúncia do termo em caso de não cumprimento, pela acordante, de qualquer de suas cláusulas e, tendo em vista que a cláusula nona do termo de acordo não foi cumprida, entende isso implicar no “imediato cancelamento do direito a fruição do benefício”.

Mantém a exigência fiscal pelo cometimento da infração 01.

**Infração 02** - Diz que à época da ação fiscal, com a primeira intimação, a autuada ainda não havia imprimido seus livros fiscais de 2007 e não os apresentou. Fez a segunda intimação (fl. 11) para apresentação dos livros fiscais em arquivo magnético, uma vez que os escriturava via SEPD. A empresa apresentou arquivo referente aos livros fiscais de 2007. Aduz que nessa mesma intimação solicitou a reapresentação dos arquivos do SINTEGRA sem as inconsistências verificadas. Anexou ao Auto de Infração impressão do RAICMS 2007 (fls. 59-93 e 150) e diz não saber a razão de uma página do livro se encontrar separada das demais, possivelmente, por erro na numeração dos autos. Aduz que o contribuinte atestou a conferência com o original nas páginas referentes aos meses onde há desencontro entre o valor recolhido e o escriturado (fls. 73-150). Portanto, não há o que discutir.

Afirma que ao afirmar que não se trata do livro RAICMS de 2007 o contribuinte usa de má fé, vez que atestou a autenticidade e diz que tal prática alcança a infração 01, pois a cláusula quarta do termo de acordo enseja o cancelamento do direito à fruição do benefício, uma vez que a “g” do

inciso IV do art. 915 do RICMS-BA dispõe tal possibilidade quando houver rasura, adulteração ou falsificação nos documentos e livros fiscais ou contábeis.

Também mantém a exigência fiscal relativa à infração 02.

**Infração 03** - Admite razão assistir à autuada em relação a algumas NF's elencadas no demonstrativo de 2006. Refez tal demonstrativo e o anexa.

Com relação a 2007, diz que a autuada não se manifesta e mantém a planilha.

Ressalta que todos os valores recolhidos e/ou lançados no RAICMS a título de diferença de alíquotas foram considerados nos demonstrativos (coluna “valor recolhido”).

Com relação às aquisições dos caminhões, entende que a alíquota de 12% se restringe às operações internas.

Mantém parcialmente a infração.

**Infração 04** - Reconhecida pela autuada.

**Infração 05** - Refere-se a NFs capturadas no CFAMT e, ponderando as alegações defensivas, refez o demonstrativo e o aporta aos autos juntamente com as NFs.

Mantém a infração parcialmente.

**Infração 06** - Refere-se ao levantamento quantitativo de estoques. Diz que o maior argumento defensivo diz respeito aos tipos de embalagens nas operações da empresa. Admite haver os diferentes tipos para as operações de entrada e saída. Identificou tal fato na análise comparativa entre arquivos magnéticos X documentos fiscais e o contribuinte foi informado e intimado a corrigir tais inconsistências, dentre outras.

Após a apresentação dos arquivos magnéticos realizou o roteiro do quantitativo de estoques e a verificação junto às NFs de entrada, bem como consulta ao representante da empresa sobre as unidades utilizadas nas operações com os produtos relacionados no levantamento definiram os fatores de conversão que utilizou. Admite que, agora, claro está que os arquivos magnéticos apresentados continuavam inconsistentes nas unidades.

Afirma que em face do volume de operações e documentos da empresa, tais inconsistências nos arquivos magnéticos embaraçam a fiscalização e inviabilizam auditoria com o roteiro de quantitativo de estoques, devendo isso ser motivo de exemplar punição.

Acrescenta que centrando no argumento evasivo de desenvolvimento e geração de emprego e renda, objetiva afastar-se do foco da autuação e não apresenta planilhas contestando o levantamento realizado, mostrando para quais NFs equivocadamente o fator de conversão foi utilizado. Limitou-se a tratar de apenas um item do levantamento fiscal, abordando o problema das diferentes unidades usadas nas operações de entrada (compra e devolução de vendas).

Entende que a infração deveria ser mantida, mas se o CONSEF concluir diferentemente, deve acatar a planilha anexa, onde novo levantamento das entradas foi realizado e as conversões foram feitas considerando as alegações do contribuinte.

**Infração 07** - Diz que as alegações defensivas são evasivas, pois se limita a falar em lançamentos contábeis sem apresentar provas dos lançamentos.

Afirma que todo lançamento na conta caixa deve fundamentar-se em documentos. A cada cheque descontado/compensado (contrapartida documental) se deve lançar a débito da conta “caixa” e a crédito da conta “cheques a receber” e a autuada deveria apresentar o extrato bancário ou outra comprovação do efetivo ingresso dos recursos no “caixa/disponibilidades”.

Aduz que os lançamentos objetos da infração não são comuns na escrita da autuada e só aparecem na escrita quando aparece saldo credor na conta “caixa”. Diz que o Razão Analítico

não constitui prova como a autuada deseja, uma vez que a autuação foi justamente motivada por tais lançamentos.

Diz que o lançamento de março 2007 (fl. 96) tem por histórico: “VI. Transf. De Saldo para regularização entre contas da mesma titularidade”, porém, podem-se ver alguns lançamentos anteriores também a débito (fl. 96), relativos a recebimentos de cheques, onde consta uma descrição distinta e que são lançamentos consistentes.

Mantém a infração.

Cientificado da informação fiscal, às fls. 4.004-4.024 o Impugnante se manifesta.

Infração 01 - Repisando as alegações defensivas, diz que pactuou o Termo de Acordo, o direito de uso do benefício fiscal foi reconhecido pelo Estado. Afirma que o autuante não impugnou especificamente as razões de defesa se limitou a emitir juízos de valor.

Infração 02 - Diz não ser verdade que foi intimado duas vezes, pois apenas recebeu uma intimação para apresentar os livros fiscais de 2007 e que a má fé dita pelo autuante serve a ele, pois juntou aos autos cópia fiel da documentação em tela.

Afirma que o autuante não tem os dados corretos da empresa e considerou dados viciados do seu banco, com diferenças do real valor registrado nos livros fiscais da empresa.

Repete que o autuante não consultou corretamente os livros fiscais e contábeis, pois apenas utilizou informações do sistema/arquivo eletrônico de forma incorreta. Aduz que constatando-se divergência quanto aos registros em meio magnético, a legislação prevê necessidade de intimação para apresentação de justificativa, antes da lavratura do auto de infração, o que não ocorreu.

Alega que a infração 02, além de nula por falta de intimação para justificativa é improcedente porque corretamente escriturou as operações de maio e junho 2007 e o ICMS recolhido, conforme cópia dos documentos que juntou à defesa.

Afirma que no período autuado apresentou saldo credor e não devedor como notifica o autuante.

Infração 03 - O autuante reconhece que se equivocou com respeito a algumas NF's e que deve apenas o que da infração reconheceu na defesa e que equivocado é o entendimento do autuante sobre a aplicabilidade do art. 51 do RICMS-BA.

Expressa que o autuante deve fundamentar legalmente sua imputação e não transferir tal ônus ao CONSEF, pois precisa dar solidez ao lançamento tributário. Informa que às fls. 06, 09, 15, 21, 24, 27, 30 e 36 do LRAICMS indica os lançamentos a respeito. Reitera os termos da defesa no que diz respeito à matéria não confessada, registrando que quitou o valor reconhecido.

Infração 05 - Diz que ao refazer os cálculos reduzindo o valor exigido de R\$ 20.549,74 para R\$ 7.968,31 o autuante reconheceu equívoco no lançamento e que se limitando a informar que ponderando as alegações defensivas refez o demonstrativo autoriza o pleito da improcedência da infração no que diz respeito à parcela não confessada pela autuada.

Diz que a ação fiscal teve como base NFs supostamente destinadas à empresa “capturadas no trânsito”. Todavia, sem prova de que tais NFs são de mercadorias que adquiriu. Alega que tal circunstância lhe impossibilita provar que as adquiriu porque se trata de uma prova negativa e que tal exigência lhe cerceia o amplo direito de defesa, o que tornaria o Auto de Infração nulo de pleno direito.

Reitera os termos da defesa e pede a nulidade ou improcedência da infração na parte que desconhece.

Infração 06 - Diz que também ao refazer os cálculos reduzindo o valor exigido de R\$ 554.634,81 para R\$ 7.383,51 o autuante reconheceu equívoco no lançamento. Ressalta que na autuação inicial fala em “omissão de saída” e na informação fiscal trata de “omissão de entrada”, tudo a prejudicar o direito ao contraditório com preterição do direito de defesa, pois precisa que, agora,

não houve omissão de entrada. Entende que isto gera a nulidade nos termos do art. 18, IV, “a” do RPAF.

Registra que no curso da ação fiscal tentou informar ao autuante sobre seus equívocos na apuração dessa infração e não logrou êxito.

Ressente-se da afirmação sobre “punição exemplar” do autuante que diz destinada a justificar a incapacidade de realizar o trabalho ao qual se habilitou, pois imputar cometimento de infração de R\$ 554.634,81 e reduzir tal valor a R\$ 7.383,51 seria chancelar culpa por negligência, imprudência ou imperícia.

Reproduz suas razões de defesa e pede o reconhecimento da nulidade da infração por cerceamento de defesa ou, alternativamente, a nulidade por falta de intimação para correção das inconsistências dos arquivos magnéticos.

Infração 07 - Entende que os documentos que juntou (cópia de livro contábil e relatórios de cheques e duplicatas a receber) são suficientes para elidir a acusação fiscal e que o autuante pretendeu transferir seu ônus probatório para a empresa. No que tange aos extratos, agora especificamente descritos, diz que os providenciou.

Descreve as contas e lançamentos contábeis e relata a origem dos recursos motivo da autuação. Reitera os termos da defesa e pede a improcedência da infração 07.

Às fls. 4.069-4.070 consta pedido de diligência à Infaz de origem para:

#### *Autuante*

*Infração 03 - Re-apurar o imposto da infração considerando o disposto no art. 51, II, “a” para as operações com caminhões compreendidos na posição NBM/SH 8704-22.*

*Mediante recibo, entregar ao autuado cópia dos papéis de trabalho que elaborar nesta providência, reabrindo-se o prazo de defesa.*

*Infração 07 - Intimar o contribuinte para demonstrar, especificamente, os documentos (cheques a receber liquidados/disponibilizados) que subsidiaram os lançamentos de suprimentos da conta Caixa autuados, conforme afirma o autuado, verificando a procedência contábil dos mesmos.*

#### *Inspeção fiscal*

*Infração 01 - Informar se o Termo de Acordo foi devidamente celebrado na forma do art. 7º do Dec. 7799/2000 e caso exista, informar a data da celebração.*

*Infração 05 - Mediante recibo, entregar à autuada cópia das notas fiscais capturadas no trânsito, que restaram autuadas com o ajuste procedido por ocasião da informação fiscal.*

*Infração 06 - Mediante recibo, entregar à autuada cópia dos demonstrativos dessa infração, inclusive em meio magnético, se possível, reabrindo-se o prazo de defesa de 30 dias, para que, querendo, a autuada se pronuncie.*

*Caso o contribuinte se manifeste os autos deverão retornar à apreciação do autuante.*

À fl. 4.073 consta informação do autuante atendendo à diligência.

À fl. 4.080 consta manifestação da autuada informando a juntada de extratos bancários de fls. 4.081-4.117.

À fl. 4.123 o autuante informa sobre a infração 07. Acerca dos extratos bancários onde se vê diversos lançamentos – depósitos, cobranças e cheques compensados, tarifas, etc., diz que os valores relativos à infração não encontram amparo nos extratos apresentados e, portanto, não têm procedência contábil.

À fl. 4.124 a Infaz/Eunápolis informa que: a) Não houve celebração de Termo de Acordo na forma do art. 7º do Dec. 7799/2000; b) As cópias das NF's capturadas no trânsito foram entregues à autuada, conforme recibo de fl. 4.002.

À fl. 4.127 consta o seguinte pedido de diligência sobre a infração 07 à ASTEC:

*Considerando a manifestação do autuante sobre o caso à fl. 4.123, para garantir a concreção dos princípios que regem o Processo Administrativo Fiscal, em especial os da verdade material, do informalismo e da garantia da ampla defesa, e tendo em vista juntada de documentos nos autos, em pauta suplementar esta 4ª JJF decidiu converter o processo em diligência à ASTEC para:*

- a) Analisar se os documentos apresentados pelo Impugnante suportam contabilmente seus argumentos defensivos;*
- b) Se for o caso, intimar o contribuinte a comprovar documentalmente as contrapartidas dos citados e autuados suprimentos de caixa;*
- c) Se for o caso, ajustar os valores exigidos.*

*Do resultado da diligência o contribuinte deve ser cientificado mediante entrega de cópia, inclusive de eventuais novos demonstrativos, com estipulação de prazo de 10 dias para, querendo, se manifestar.*

Às fls. 4.129-4.130 consta parecer no qual o diligente diz que intimou a autuada a apresentar livros e documentos contábeis (fls. 4.131/2) e a empresa os apresentou (fls. 4.137-4.174). Verificando os livros Diário e Razão, no período da autuação constatou que a autuada efetuou os lançamentos contábeis na conta “Cheques em Cobrança” cm contrapartida à conta “Cheques a Receber”.

Fala que da análise dos documentos apresentados, constata-se uma relação de cheques por compensação, que teriam sido liquidados, dando suporte ao Caixa do autuado, conforme cópia do livro Diário às fls. 4.133/4.136, bem como do livro Razão (fl. 4.136-A), onde constam os lançamentos que deram causa à autuação.

Com base na relação de cheques apresentados às fls. 4.140-4.174, afirma que da ocorrência de 07/11/2006 no valor original de R\$ 230.000,00 o autuado comprovou origem de R\$ 212.441,21, restando R\$ 17.558,79 cujo ICMS restante devido é R\$ 2.984,99. Para a ocorrência de 15/03/2007 no valor original de R\$ 260.000,00 o autuado comprovou origem de R\$ 215.958,68, restando R\$ 44.041,32 cujo ICMS restante devido é R\$ 7.487,02. Assim, restaria devido pela infração o valor de R\$ 10.472,01.

Cientificados do resultado da diligência, autuante e autuada permaneceram silentes.

Às fls. 4.181-4.184 consta extratos SIGAT informando pagamento relacionado ao Auto de Infração.

Às fls. 4.186/7 consta o seguinte pedido de diligência à DPF:

*Considerando as manifestações das partes, para decidir sobre a infração, esta 4ª JJF decidiu converter o processo em diligência à DPF para:*

- a) Informar se o contribuinte autuado possui Termo de Acordo de Atacadistas previsto no Dec. 7799/00, para uso do benefício fiscal em questão no ou possuía o citado termo no período da autuação;*
- b) Informar situação ou resultado do pedido de Termo de Acordo processado sob o nº 54711620031, protocolado em 21/10/2003;*
- c) Informar sobre o processo para constituição do citado termo de acordo.*

À fl. 4.194 a DPF informa que:

1 – O contribuinte autuado nunca teve Termo de Acordo Atacadista celebrado com a SEFAZ nos termos do Dec. 7799/2000;

2 – O Termo de Acordo processado sob nº 54711620031 se encontra na Infaz de Eunápolis, conforme fl. 4.191;

3 – A constituição do processo do citado termo, encontra-se nos pareceres intermediários do CPT, conforme fls. 4.192/3.

Às fls. 4.195/9 constam mais extratos informando novos pagamentos relacionados ao Auto de Infração.

## VOTO

Como acima relatadas, neste auto de infração se exige o valor de R\$ 1.271.014,63 por seis infrações à legislação do ICMS, tudo consoante demonstrativos analíticos e sintéticos, documentos acostados aos autos (fls. 13-14: infração 01; fl. 15: infração 02; fls. 16-17, 19 e 4.074: infração 03; fls. 18 e 20: infração 04; fls. 21-22: infração 05; fls. 24-25 e 3.969: infração 06; fls. 23 e 4.130: infração 07), cujas cópias foram fornecidas ao contribuinte.

Nos autos que fazem este Processo Administrativo Fiscal estão os pressupostos para sua validade, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos créditos reclamados, estando o lançamento de ofício de acordo com o estabelecido nos termos dos artigos 39, RPAF/BA (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal) e 142 do CTN (Código Tributário Nacional).

Como melhor veremos no decorrer da apreciação da lide, estimo não ter havido dano ao direito à ampla defesa do contribuinte. O sujeito passivo teve oportunidade e possibilidade de resposta às infrações apuradas com a utilização de todos os meios de defesa admitidos em Direito, de forma que o autuado pôde contraditar a autuação conhecendo todos os atos processuais e com os elementos de prova de que dispunha em favor das suas teses.

A apreciação das questões de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma em vigor não se inclui na competência deste Órgão de Julgamento Administrativo (RPAF: art. 167) e as penalidades propostas bem como os demais acréscimos exigidos são os especificamente previstos na legislação tributária.

Por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, não compete a esta Instância de julgamento a apreciação do pedido de sua redução (RPAF: art. 159).

Tendo em vista não reparar qualquer vício que impeça a apreciação de mérito do auto de infração em apreço, em especial, os previstos no art. 18 do RPAF, afasto o pedido de nulidade suscitado e passo a apreciar o mérito da lide.

Infração 01 - Cuida de recolhimento a menos de ICMS em razão de utilização indevida de benefício fiscal da redução da base de cálculo instituído pelo Dec. 7799/2000.

Sem apontar inconsistência nos dados relativos aos valores exigidos, o contribuinte contesta a infração dizendo: **a)** Com o processo administrativo 54711620031 de 21/10/2003 requereu o Termo de Acordo; **b)** Em 07/11/2003 obteve opinativo pela assinatura de tal termo pela Supervisão de Comércio, e em 11/11/2003, conforme despacho favorável à celebração do Termo de Acordo, o Inspetor Fazendário atestou o atendimento das exigências para seu enquadramento no programa de incentivo ao comércio atacadista baiano.

Disse que após tais encaminhamentos, assinou o respectivo Termo de Acordo e entendendo reconhecido seu direito, logo passou a utilizar o benefício fiscal. Nunca foi comunicado do impedimento do gozo do benefício fiscal e foi surpreendido com a lavratura deste auto de infração.

Alegou não poder falar em falta de Termo de Acordo, pois não foi informado da necessidade de substituir o formulário e assinar novo termo. Ademais, disse desconhecer a pessoa que em 28/11/2003 recebeu o comunicado para tanto e, por isso, tal ciência seria nula.

Argumentou que a redução da base de cálculo (isenção parcial) por ser direito subjetivo da empresa (direito adquirido a partir do seu pleito tendo em vista preenchimento dos requisitos legais) teria aplicabilidade imediata não necessitando de integração legislativa posterior.

À sua vez, discordando da alegação defensiva, o autuante diz que a questão que se coloca é a da segurança jurídica, pois a reunião das condições para exercer, realizar ou proceder com algum

ato não implica na legalidade de fazê-lo sem atender aos ditames da legislação específica (Dec. 7799/2000).

Analisemos o caso.

Como visto, trata-se de uso indevido do benefício fiscal instituído pelo Dec. 7799/00, em face de o autuado não ter cumprido a condição resolutória prevista no seu art. 7º. A acusação fiscal está demonstrada nas fls. 13-14 e, repito, o Impugnante, conhecendo e tendo consigo todos os elementos da autuação, não contesta seus números e nem aponta qualquer inconsistência dos dados que a subsidiam, se restringindo a defender-se quanto à questão de direito.

Como neste caso a alegação defensiva se centra (além das ocorrências relatadas quanto ao trâmite processual do Termo de Acordo, condição resolutória para gozo do benefício fiscal vertido em redução de base de cálculo de ICMS), na confusão entre “benefício fiscal” e “isenção”, para melhor solução da lide se faz necessário a distinção entre estes dois institutos de direito tributário.

Benefício Fiscal é um instituto tributário importante tanto do ponto de vista econômico como jurídico.

Do ponto de vista jurídico é relevante porque uma análise imprecisa de seus pressupostos, misturando em uma mesma sigla figuras tributárias antípodas, no que se refere a renúncia tributária, pode conduzir o aplicador do direito a uma confusão interpretativa que, a meu juízo, danifica o planejamento do gasto fiscal frente aos princípios constitucionais que norteiam um Sistema Tributário.

Quando através do tributo se busca conseguir objetivos de política econômica ou social é possível conceder benefícios fiscais, ainda que com isso sofra o princípio constitucional da generalidade tributária responsável pela expressão que todos devem pagar impostos segundo sua capacidade econômica (art. 145, §1º, CF). Isto é, tal princípio só vale e deve ser observado quando o tributo se mantém em sua função histórica e original de ser meio de o estado obter dinheiro, de ser um instrumento financeiro, com fins fiscais.

Ou seja, na medida em que se persigam fins não fiscais entram em jogo, com prioridade, os princípios constitucionais de ordem econômica, encartados no art. 170 da Constituição Federal, em especial - como para este caso - , os previstos nos incisos VII (redução das desigualdades regionais), VIII (busca do pleno emprego) e IX (tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte...).

Benefício Fiscal é desgravamento tributário, mas não se pode confundir todo desgravamento tributário com benefício fiscal.

O conjunto dos desgravamentos ou minorações tributárias se subdividem em desgravamentos estruturais e benefícios fiscais. O legislador pode eleger (muitas vezes o faz de maneira inadequada) qualquer figura minorativa (isenção, redução de base de cálculo, alíquota reduzida, etc.) para conceder um benefício tributário ou tê-la como instrumento técnico de adequação do tributo a determinadas circunstâncias de conjuntura econômica não previstas pelo legislador original. É necessário que se faça uma análise da função de cada figura para determinar sua natureza jurídica se de “desgravamento estrutural”, “benefício fiscal” ou mero privilégio que se constitui na figura contrária de benefício: um “malefício fiscal”.

Os desgravamentos estruturais operam dentro do tributo para consecução prioritária de **justiça fiscal** concretizando o princípio de capacidade contributiva e seus corolários de igualdade, progressividade e do não confisco, tendo como efeito prático a cobrança de tributos apenas sobre aquela parte da riqueza ou operações que podem e devem contribuir para a manutenção dos gastos públicos, segundo os cânones legais. Portanto, não há falar em “gasto fiscal” no caso de desgravamentos estruturais, pois não constituem dispensa de receita. Diante da aplicação desses institutos de técnica fiscal não existe renúncia.

Os benefícios fiscais, ao contrário, são institutos redutores de carga tributária representativos de renúncia fiscal, que atendem prioritariamente a outros princípios constitucionais tão importantes quanto os que regem o sistema tributário.

Para EUSEBIO GONZÁLEZ GARCIA, “os benefícios fiscais são minorações incentivadoras baseadas em razões alheias ao fundamento do tributo, que produzem uma dispensa total ou parcial de obrigação tributária. O estabelecimento de benefícios fiscais responde à consecução de fins extrafiscais, de caráter econômico ou social, com o propósito de incentivar a realização de determinados comportamentos considerados desejáveis pelo legislador”.

Constituem elementos do Direito promocional de que fala NORBERTO BOBBIO revelando que o Direito em geral não é um fim em si mesmo senão também um meio para se conseguir determinados objetivos socialmente desejados, pois o Direito atual não só se constitui de normas de conduta (proteção-repressão), como também de normas de organização (proteção-promoção) que requerem utilizar, sobretudo, normas que estimulem comportamentos e, nesta linha, o tributo, por sua fundamental influência no comportamento dos agentes econômicos, deve ser utilizado não só com efeito de arrecadação como também para promover condutas que levem ao desenvolvimento econômico e ao bem estar social. Traduzem vantagem de caráter econômico, limitada pelas circunstâncias, que representa uma autêntica sanção positiva do Ordenamento Tributário com objetivo de promover condutas constitucionalmente protegidas.

Portanto, os benefícios fiscais são exonerações ou minorações que se situam em face dos ingressos ou receitas. Constituem receitas não ingressadas e correspondem a gastos fiscais equivalentes e substitutos de subvenções diretas que se equiparam a entrega de dinheiro público aos agentes econômicos beneficiários.

Assim, por exemplo, com a isenção (inclusive redução de base de cálculo - como no caso em análise -, que é uma de suas espécies, isenção parcial, segundo o STF), é possível identificar um “benefício tributário”, pois, “uma isenção é um benefício tributário, quando fugindo de sua função primária que é disciplinar o tributo (a isenção é um instituto neutro que não tem por objeto beneficiar nem penalizar os supostos que ela contempla), não incorporando objetivos claros de justiça fiscal seja instituída com clara tendência de promover condutas e seja possível sua conversão em subvenção direta, pois a conversão em subvenção e a função promocional são elementos próprios e identificadores dos benefícios tributários” (Velarde Aramyo, S. Ed. Marcial Pons, Madrid, 1997).

Como reconhece o Impugnante, o Dec. 7799/00, instituído com finalidade extrafiscal, visou dar competitividade ao setor atacadista baiano frente aos situados em outros estados. Estabelece claras e objetivas condições para uso do benefício fiscal, vertido, neste caso, na possibilidade de redução da base de cálculo nas vendas internas de mercadorias de atacadistas de determinadas atividades econômicas para contribuintes varejistas do ICMS da Bahia.

O pensamento teórico a respeito da natureza das normas tributárias evoluiu com o tempo, partindo de uma concepção fruto da primazia do poder político até que fossem, como hoje, consideradas normas ordinárias típicas da atividade legislativa. Sem embargo, ainda se discute dentro das normas tributárias o caráter das normas minorativas se é excepcional ou também ordinário.

Em geral se sustenta que as normas que concedem benefícios fiscais constituem uma derrogação à disciplina ordinária do tributo e que, portanto, se deve considerá-las excepcionais por constituir um desvio a respeito dos princípios de direito tributário. Os que isto sustentam (e aqui se insere o legislador nacional, conforme a disciplina do art. 111 do CTN) assinalam a necessidade de interpretar tais normas da maneira mais estrita possível, rechaçando, por conseguinte, a interpretação extensiva e a analogia.

Assim, a regra do art. 111 do CTN há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação - porque o elemento literal é insuficiente e

não impede outros elementos de interpretação -, todos razoáveis, ajustados aos elementos sistemáticos e teleológicos, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal.

Portanto, nesse caso não cabe argumento de direito subjetivo adquirido desde o pleito do sujeito passivo que carrega o entendimento de se tratar de mera figura jurídica de isenção parcial, cuja aplicabilidade não necessitaria de integração legislativa posterior, pois nele entra o Decreto 7799/2000 que no seu art. 7º que condiciona o gozo do “benefício fiscal” de que trata essa infração à celebração de Termo de Acordo específico, a ser firmado entre o Estado da Bahia, representado pela Secretaria da Fazenda, através da **Diretoria de Administração Tributária - DAT da circunscrição fiscal do contribuinte** e o interessado, no qual serão determinadas as condições e procedimentos aplicáveis ao caso.

No Termo de Acordo trazido ao PAF pelo próprio Impugnante (fls. 238-240), cuja Cláusula décima primeira estabelece vigência a partir de sua assinatura, apenas consta assinatura da autuada.

A despeito disso, duas diligências fiscais foram deferidas no sentido de obter informações quanto à existência do necessário e indispensável Termo de Acordo (a primeira à Infaz de origem, fls. 4.069/70, e a segunda à DPF, fls. 4.186/7), obtendo-se taxativas respostas negativas (fls. 4.124 e 4.194).

Pois bem, sendo o caso uma clara situação jurídica sob condição, aplica-se a disciplina do Código Tributário Nacional, nos dispositivos abaixo:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

...

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Ora, os autos revelam que a situação jurídica a que se refere o Decreto 7799/2000 c/c com o Termo de Acordo apropriado não foi definitivamente constituído nos termos do direito aplicável, uma vez que a celebração do Termo de Acordo não se completou, pois sua validade requer assinatura das partes acordantes. No caso, faltou assinatura do Diretor da Administração Tributária da Região.

Em face da disposição indicada na Cláusula décima primeira do termo que aportou como prova de existência do citado termo de acordo, previamente o Impugnante sabia impedido de gozar o benefício fiscal, eis que para ver concretizada a renúncia ou dispensa fiscal da Bahia em seu favor, ciente estava da outorga pela autoridade administrativa competente mediante assinatura do específico Termo de Acordo.

Sem embargo, claramente confessa que logo após iniciado o processo legal para tanto, unilateralmente, por sua conta e, portanto, assumindo riscos, à margem da lei reduziu a base de cálculo do ICMS relativo às suas vendas para contribuintes varejistas da Bahia, diminuindo, consequentemente, na condição de mero contribuinte de direito, o repasse ao Erário do imposto a ser pago pelo consumidor (contribuinte de fato), o que, concretamente causou prejuízo ao estado no que se refere ao período em que iniciou o uso ilegal do benefício fiscal até antes do período compreendido por essa autuação, tendo em vista a ocorrência da decadência do direito de a Fazenda Pública lançar de ofício o ICMS devido.

Portanto, independentemente das ocorrências que aponta no trâmite processual para concretização do Termo de Acordo, bem como da verdade real quanto à validade ou não da

ciência sobre a comunicação da substituição do formulário do citado termo, constato que a infração foi cometida e assumo como subsistente o valor por ela exigido.

Infração procedente.

Infração 02 - Exige imposto referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

Defendendo-se, o autuado alegou falta de consulta do autuante aos livros fiscais e registros contábeis, pois teria utilizado apenas informações do arquivo eletrônico e de forma incorreta, uma vez que estes divergiam dos registros dos livros e documentos fiscais. Para tal caso argui que a lei estabelece a necessidade de intimação da empresa para apresentar justificativa, antes da lavratura do Auto de Infração, o que não foi feito.

Assim, além de nula por falta de intimação para apresentação de justificativa, a infração não procederia, pois as operações de maio e junho 2007 estão registradas e o ICMS recolhido, uma vez que conforme cópia que anexa do período autuado (maio e junho 2007) o LRAICMS apresenta saldo credor.

Por sua vez, o autuante informou ter feito duas intimações: na primeira, embora pedindo, a empresa não apresentou os livros fiscais e fez a segunda intimação (fl. 11) para apresentação desses livros fiscais em arquivo magnético, uma vez que os escriturava via SEPD, sendo atendido. Imprimiu os livros, os anexou às fls. 59-93 e 150 e o Impugnante atestou conferência com o original. Aduziu que nessa mesma intimação solicitou a reapresentação dos arquivos do SINTEGRA sem as inconsistências verificadas.

Retorquindo a informação do autuante, o Impugnante nega ter sido duas vezes intimado para apresentar os livros fiscais. Disse que o autuante não possuía os dados corretos da empresa, “aplicou na apuração do auto, elementos de seu banco de dados eivados de vícios...”.

Ponderando as razões de acusação e defesa, analisemos as provas autuadas, vejo que tem razão o autuante quanto à intimação para apresentação dos livros fiscais por duas vezes, pois isso se registra nas intimações assinadas pelo sujeito passivo (a primeira em 09/04/08, fl. 10, e a segunda em 08/05/08, fl. 11). Também nas fls. 73 e 150 do LRAICMS impresso pelo autuante do arquivo magnético que lhe foi apresentado por conta da segunda intimação, há registro de conferência com o original assinado pelo sujeito passivo.

Entretanto, como veremos na apreciação da infração 06 que cuida do levantamento quantitativo, na informação fiscal o autuante reconheceu que os arquivos apresentados por conta da segunda intimação “continuavam com inconsistências de unidades”.

Pois bem, a legislação do ICMS da Bahia que recepcionou o disposto no Convênio ICMS 57/95 e suas alterações posteriores, prevê que o contribuinte usuário de sistema eletrônico de processamento de dados fornecerá ao fisco os documentos e o arquivo magnético de que trata o capítulo próprio, sempre que for intimado, no prazo de 5 dias úteis contados da data do recebimento da intimação (RICMS-BA: o art. 708-B). O arquivo magnético deverá ser entregue devidamente criptografado e validado eletronicamente por programa disponibilizado pela Secretaria da Fazenda, com todos os registros correspondentes às operações desenvolvidas pelo contribuinte, inclusive os dados referentes a itens de mercadoria.

Já § 5º do art. 708-A, incorporado ao RICMS/97-BA, através da Alteração nº 63 em vigor a partir de 18/05/2005 estabeleceu um prazo de 30 dias úteis contados da data do recebimento da intimação para corrigir arquivo magnético apresentado com inconsistência.

Conforme disposto no art. 708-A, § 6º do RICMS/BA, a recepção do arquivo pela SEFAZ não caracteriza que o arquivo entregue atende às exigências, especificações e requisitos previstos no Convênio ICMS 57/95, ou seja, a apresentação dos arquivos magnéticos sem conter todos os registros, o que caracteriza a falta de sua apresentação, tendo em vista a natureza condicional do seu recebimento, sujeitando o contribuinte à correção posterior das inconsistências acaso verificadas.

Entende-se dos autos, que o autuado não estava omissos da entrega periódica regular dos arquivos SINTEGRA e que até procede o relato do autuante de que havia inconsistências nesses arquivos apresentados por conta da segunda intimação (fl. 11) e que também servia à apresentação de novos arquivos sem as inconsistências verificadas.

De todo modo, outro aspecto relevante a ser apreciado é quanto à incongruência entre a infração descrita (Deixou de recolher, no(s) prazo(s) regulamentar(es), ICMS de R\$ 37.707,47, referente a operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios) e a concreta acusação fiscal que é o imposto apurado como devido no LRAICMS (livro apresentado em arquivo magnético ao autuante e por ele impresso) e não recolhido que se constitui em vício da nulidade absoluta por constituir em mudança de fulcro da acusação fiscal.

Desse modo, sem adentrar ao mérito qual verdadeiro é o livro RAICMS fonte da exigência fiscal, se o autuado na ação fiscal ou o trazido aos autos pelo Impugnante, no qual diz registrar saldo credor em maio e junho 2007, com fundamento no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF, entendo nula a exigência fiscal, pois além de não se fazer acompanhar do necessário relatório das inconsistências detectadas, a intimação de fl. 11 concede apenas 48 hs para apresentação dos arquivos SINTEGRA sem as inconsistências que o autuante disse verificadas, os elementos contidos nos autos não determinam, com segurança, a infração.

Represento à autoridade competente para, analisando a possibilidade, instaurar novo procedimento fiscal a salvo de falhas.

Infração nula.

Infração 03 - Exige 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 empresa autuada reconhece parcialmente a infração dizendo que pagou parte do valor exigido e que, de forma equivocada, a infração exige ICMS por DIFAL, pois o autuante considerou alíquota interna de 17% para aquisições de veículos cuja alíquota interna é 12%, conforme art. 51, III, “a”, “b” e “c”, do RICMS-BA.

Na informação fiscal o autuante disse que o Impugnante tem razão com relação a algumas NFs e, refazendo o demonstrativo (fl. 3.964) reduziu o valor exigido para R\$ 17.558,63, mas manteve a exigência com relação às aquisições de caminhões por entender que a alíquota de 12% estaria restrita às operações internas. Não sendo este o nosso entendimento, conforme pedido de fls. 4.069/70, essa 4ª JJF converteu o PAF em diligência ao autuante para re-apurar o imposto devido pela infração considerando o disposto no art. 51, III, “a”, do RICMS-BA. Cumprindo o pedido, o autor do feito ajustou o demonstrativo (fl. 4.074) reduzindo o imposto para R\$ 194,11, valor que acolho por nada mais a ter que reparar no levantamento fiscal.

Infração procedente em parte.

Infração - 04 –reconhecida e paga pelo autuado. Infração procedente.

Infração 05 - Propõe multa por falta de registro de NFs de entrada de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação na escrita fiscal (demonstrativo de fls. 24-25).

Sem desconhecê-las, o Impugnante atesta ter cometido a infração em parte, em especial com relação ao período julho a agosto 2006, nos valores de R\$ 615,00, R\$ 1.287,17 e R\$ 360,00, informando o respectivo pagamento.

Relaciona diversas NFs objeto da infração e diz que: a) as de nºs 476686 e 480350 constam do LRE em 03/01 e 05/02/2007, respectivamente; b) a de nº 26696 consta do LRE em 03/01/2007; c) a de nº 47282 consta do LRE em 03/05/2007; d) a de nº 49642 e 480350 consta do LRE em 28/07/2006.

Protesta quanto às demais NFs aduzindo tratarem de simples remessa, emitidas pela empresa de armazéns gerais DHL Logistics (Brazil) Ltda referente operações de Warrant, ligadas à Kodak da

Amazônia Indústria e Comércio Ltda, que não podem ser lançadas no LRE sob pena de duplicar lançamentos, pois tratam de mesma compra e igual quantidade de mercadorias.

Entende que a falta de registro de NF na escrita fiscal não é fato gerador de ICMS, podendo ser, no máximo, indício de falta de recolhimento de imposto, o que diz não ter acontecido, pois o ICMS da operação de saída posterior à aquisição não registrada foi escriturada e o imposto recolhido, razão pela qual a infração seria improcedente.

Alega, por fim, que a falta de registro implicaria, no máximo, em multa por descumprimento de obrigação acessória e não como lançada nesta infração.

Por ocasião da informação fiscal, ponderando as alegações defensivas o autuante refez o demonstrativo da infração (fl. 3.969), reduzindo o valor da multa de R\$ 20.640,74 para R\$ 7.968,31.

As NFs objeto da autuação, todas com ICMS destacado (vias colhidas no CFAMT), constam dos autos às fls. 3.972-3.999. Tendo em vista até então não haver prova de entrega de cópia dessas NFs ao sujeito passivo, tal providência foi pedida e cumprida no curso da instrução processual, conforme fls. 4.070 e 4.075.

Não se trata de exigência de imposto como afirma o Impugnante, mas da pertinente exigência da multa legal prevista na legislação e, para o caso de NFs colhidas no CFAMT, por comprovar a circulação de mercadorias, este conselho tem firme o entendimento de procedência da penalidade proposta.

Portanto, tenho por subsistente o valor ajustado da multa, conforme demonstrativo refeito de fl. 3.969.

Infração procedente em parte.

Infração 06 - Refere-se a falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada por levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias.

Na defesa o Impugnante alegou inconsistências nos arquivos magnéticos utilizados pelo autuante, a exemplo do item 12 da planilha do levantamento fiscal, dizendo que o autuante informou o código 10110 – NISSIM LAMEN T. GALINHA CAIPIRA entrada de 2.983.050 unidades, porém, por desconhecer os tipos de embalagens, aplicou um único fator de conversão, inclusive para as de devolução de vendas em unidade, que entende fator de conversão desnecessário e com efeito multiplicador irreal a incidir e acrescer a base de cálculo do imposto exigido na infração 06. Portanto, a planilha contém erro que lhe prejudica. Aduziu que a prova da improcedência da infração estaria nos documentos que anexa bem como nos arquivos magnéticos transmitidos nos prazos regulamentares.

Disse que esse erro material poderia ter sido sanado mediante intimação para justificar a divergência como descrito na defesa do item 02, porém a falta de comprometimento funcional levou o autuante a imputar-lhe a infração e a obrigar-lhe a copiar mais de cinco mil documentos para não ver prevalecer a infração.

Na informação fiscal o autuante admitiu que os arquivos magnéticos utilizados e que lhes foram apresentados por conta da sua segunda intimação fiscal continuavam inconsistentes nas unidades. Ainda assim, entende que a infração deveria ser mantida, mas se o CONSEF concluir diferentemente, deve acatar a planilha anexa (fls. 3.965/6), onde novo levantamento das entradas foi realizado, apurando, agora, um imposto de R\$ 40.318,55 por presunção de saídas omitidas e R\$ 7.383,51, por omissão de saídas.

Considerando que para apuração do valor desta infração foram utilizados os arquivos magnéticos obtidos na segunda intimação fiscal (fl. 11) e tendo em vista a falta de providência para correção das “claras” inconsistências admitidas pelo autuante, emprestando para esta a mesma fundamentação com respeito aos arquivos magnéticos dada à infração 02, com fundamento no art. 18, II, do RPAF, também a entendo nula e, com fundamento no art. 156 do regulamento citado,

represento à autoridade competente a abertura de novo procedimento fiscal a salvo de falhas, desta vez utilizando os novos arquivos transmitidos e que o Impugnante diz corretos.

Infração nula.

Infração 07 - Cuida de presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis apurada através de suprimento de caixa de origem não comprovada.

Defendendo-se, a autuada disse que os recursos tem origem nas suas vendas e que os lançamentos nas contas contábeis a que se refere a autuação, por constituir fato permutativo não afetariam o patrimônio.

O autuante afirmou que todo lançamento na conta caixa deve fundamentar-se em documentos e a autuada deveria apresentar o extrato bancário ou outra comprovação do efetivo ingresso dos recursos no “caixa/disponibilidades”.

Entendendo que a questão poderia ser sanada por diligência fiscal por estranho ao feito no sentido de reapreciar as provas aportadas pelo Impugnante (inclusive extratos bancários que o autuante considerou insuficientes) e, se necessários, requisitando outras ao sujeito passivo, diligência nesse sentido foi pedida à Assessoria Técnica deste Conselho.

Por consequência, analisando os documentos apresentados o auditor fiscal diligente constatou que os cheques liquidados elidem parcialmente a presunção legal (R\$ 212.441,21 da ocorrência de 07/11/2006 no valor de R\$230.000,00 e R\$215.958,68 da ocorrência de 15/03/2007 no valor de R\$260.000,00).

Assim, do valor restante cuja origem o contribuinte autuado não comprovou (R\$ 17.558,79 da ocorrência 07/11/2006 e R\$ 44.041,32 da ocorrência 15/03/2007), resta devido ICMS de **R\$ 10.472,01**, sendo R\$ 2.984,99 da ocorrência de 11/07/2006 e R\$ 7.487,02 da ocorrência de 15/03/2007.

Infração procedente em parte.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 293575.0602/08-3, lavrado contra **CHOCOSUL DISTRIBUIDOR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 563.256,17**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 552.784,17 e 70% sobre R\$ 10.472,00, previstas no art. 42, incisos II “a”, “f”, VII, “a” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 7.968,31**, prevista no inciso IX, do artigo e lei citados, com os acréscimos previstos na Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2014.

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – JULGADOR