

**PROCESSO** - A. I. Nº 110427.0007/13-4  
**RECORRENTE** - ITÃO SUPERMERCADOS IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0101-05/14  
**ORIGEM** - INFAZ ITABUNA  
**INTERNET** - 03/06/2015

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0144-12/15

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. MATERIAL DE EMBALAGEM. O cálculo da proporcionalidade, para efeito do estorno de crédito fiscal das embalagens, diferente do alegado pelo impugnante, deve contemplar as saídas, cuja fase de tributação se encerrou (não mais tributadas), que é o caso das mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária. Infração mantida. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA INTEGRAL. RECOLHIMENTO A MENOS. Demonstrado pelo impugnante o pagamento parcial da exigência tributária. Infração parcialmente mantida. 3. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. INFRAÇÃO 11. Ficou demonstrado que o sujeito passivo não é fabricante e não tem direito ao benefício da redução pretendida. 4. SAÍDAS DE MERCADORIAS NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Ficaram demonstradas as omissões de receitas decorrentes de saídas de mercadorias tributadas não registradas, apuradas mediante o confronto entre as escritas fiscal e contábil, no mês de janeiro/2010, indicando receitas registradas nos livros contábeis maiores do que os constantes nos livros fiscais e oferecidos a tributação. Infração mantida. Não acolhida a preliminar de nulidade, suscitada de ofício, pelo relator. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. No mérito, mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de um Recurso Voluntário contra Decisão proferida pela 5ª JJF – Junta de Julgamento Fiscal em 27/05/2014 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/09/2013, com o objetivo de exigir do ora recorrente crédito tributário, no valor histórico de R\$ 1.694.102,21 (um milhão seiscentos e noventa e quatro mil cento e dois reais e vinte e um centavos), em decorrência do cometimento de 13 (treze) infrações.

O contribuinte reconheceu totalmente o cometimento das infrações 1, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 12, e parcialmente, as infrações 2 e 3; conforme Termo de Confissão de Dívida de fls. 577/591. Assim, são objeto do presente

***Infração 02.** – Deixou de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo a mercadorias entradas no estabelecimento com utilização de crédito fiscal e que, posteriormente, foram objeto de saídas com não incidência do imposto. Refere-se aos créditos fiscais utilizados integralmente nas aquisições de materiais de embalagem, nos exercícios de 2009/2010, havendo o contribuinte deixado de efetuar o estorno proporcional*

*relativo às saídas de mercadorias isentas e não tributadas, nos termos do artigo 93, § 1º, inciso II, combinado com o artigo 100, § 1º, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época, conforme demonstrativos constantes dos ANEXOS II, II-A, II-B e II-C. Valor Histórico: R\$230.078,44 - Multa de 60% - Aplicação no Art. 42, VII, "b";*

**Infração 03.** – *Efetou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89, conforme Levantamento Fiscal de Antecipação e/ou Substituição Tributária nas Entradas, relativo aos exercícios de 2009/2010, constante dos ANEXOS III e III-A. Valor Histórico: R\$89.237,08 - Multa de 60% - Aplicação no Art. 42, II, "d";*

**Infração 11.** – *Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Refere-se às saídas de produtos de laticínio (queijo, manteiga e requeijão) promovidas através ECF's/PDV's, nos exercícios de 2009/2010, sujeitos à alíquota de 17%, tributados pelo contribuinte à alíquota de 12%, conforme demonstrativos constantes dos ANEXOS X e X-A. Valor Histórico: R\$121.465,31 - Multa de 60% - Aplicação no Art. 42, II, "a";*

**Infração 13.** – *Deixou de recolher, no(s) prazo(s) regulamentar(es), ICMS referente as operações não escrituradas nos livros Fiscais próprios. Refere-se a omissões de receitas decorrentes de saídas de mercadorias tributadas não registradas, apuradas mediante o confronto entre as escritas Fiscal e Contábil, no mês de janeiro/2010, por esta última apresentar saldo divergente do apurado na escrita fiscal, conforme conta Razão nº 8010101001000001, Demonstração de Resultados e Balanço Patrimonial do 1º trimestre/2010, devidamente transmitidos através do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) e ANEXO XIII. Valor Histórico: R\$981.579,03 - Multa de 70% - Aplicação no Art. 42, III.*

O autuado apresentou defesa administrativa face o Auto de Infração em epígrafe (fls. 301/308), arguindo preliminares de nulidade, bem como atacando o mérito das infrações não reconhecidas.

O autuante apresentou informação fiscal face à defesa apresentada pelo contribuinte (fls. 528/533), em que promoveu a retificação do demonstrativo relativo à infração 3, acatando parcialmente as razões aduzidas pelo então impugnante, mantendo, o restante, sem nenhuma alteração. Intimada a se manifestar sobre a Informação Fiscal conforme intimação de fl. 575 o contribuinte ficou-se inerte.

A instrução foi concluída e os autos remetidos à apreciação pela 5ª JF que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração nº 110427.0007/13-4, determinando que o autuado fosse intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$1.670.438,05, acrescido das multas de 60% sobre R\$688.859,02 e 70% sobre R\$981.579,03, previstas 42, incisos II, alíneas "a", "d" e "f", VII, "a" e "b" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos, o que fez nos seguintes termos:

#### **VOTO**

*O presente lançamento de ofício versa sobre 13 infrações à legislação tributária do ICMS, já devidamente relatadas.*

*Verifico, preliminarmente, que o autuado reconhece "Infração 01 - 01.02.06", "Infração 04 - 06.01.01", "Infração 05 - 06.02.01", "Infração 06 - 02.01.03", "Infração 07 - 02.01.03", "Infração 08 - 03.02.02", "Infração 09 - 03.02.02", "Infração 10 - 03.02.02", e "Infração 12 - 01.02.74". Cabe observar que, apesar de informar que entende improcedente a infração 10, consta o seu reconhecimento e não há impugnação, bem como está reconhecendo a 12 e contestando a infração 13. Assim, tendo em vista que atenderam ao devido processo legal, considero mantidas as aludidas exigências tributárias reconhecidas pelo impugnante.*

*A infração 2 – 01.05.02 se refere à falta de estorno proporcional dos créditos fiscais utilizados integralmente nas aquisições de materiais de embalagem, em decorrência das saídas de mercadorias isentas e não tributadas, conforme estabelece a legislação que rege a matéria. O sujeito passivo discorda da inclusão nos cálculos da proporcionalidade, para os aludidos estornos, das saídas alcançadas pela substituição tributária – CFOP nºs 5.405 e 6.404. Refaz os aludidos cálculos trazendo os Anexos 02 e 03 (fls. 310/320), para demonstrar qual seria o estorno correto.*

*Verifico que os cálculos efetuados pelo autuante estão em consonância com o artigo 93, § 1º, inciso II, combinado com o artigo 100, § 1º, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época.*

*O cálculo da proporcionalidade, para efeito do estorno de crédito fiscal das embalagens, diferente do alegado pelo impugnante, deve contemplar as saídas, cuja fase de tributação se encerrou (não mais tributadas), que é o caso das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, visto que, conforme determina o art.*

356 do RICMS/BA, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

Diante do exposto, considero mantida a exigência fiscal relativa à infração 2.

Quanto à infração 3, foi por recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas aquisições de mercadorias em outros estados, relacionadas nos anexos 88 e 89 do Regulamento do ICMS/BA.

O sujeito passivo afirma já ter recolhido diversas parcelas dos valores alinhados nos demonstrativos de fls. 52/94 elaborados pelo autuante. Anexa várias cópias de DAE's e GNRE's com a pretensão de comprovar o quanto alega, bem como demonstrativo elaborado com esse fim (fls. 474/484).

Demonstra o autuante, através de planilhas com os necessários dados os valores pagos já contemplados. Alguns pagamentos que não foram apresentados anteriormente passaram a ser considerados, com as devidas exclusões dos valores comprovados, utilizando-se o autuante do demonstrativo original, para melhor clareza das retificações realizadas, de forma que o montante do imposto reclamado fica em R\$65.572,92, sendo R\$26.743,67 referente ao exercício de 2009 e R\$38.829,25 do exercício de 2010, conforme consta dos levantamentos anexos, sob o título de "ANEXO II - Retificado" e "ANEXO III-A - Retificado", fls. 534/572, de acordo com o demonstrativo abaixo:

EXERCÍCIO DE 2009			EXERCÍCIO DE 2010		
OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR DEVIDO	OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	VLR DEVIDO
31/01/2009	09/02/2009	592,95	31/01/2010	09/02/2010	633,11
28/02/2009	09/03/2009	314,13	28/02/2010	09/03/2010	2.230,90
31/03/2009	09/04/2009	2.372,72	31/03/2010	09/04/2010	2.049,04
30/04/2009	09/05/2009	945,58	30/04/2010	09/05/2010	1.917,95
31/05/2009	09/06/2009	769,32	31/05/2010	09/06/2010	1.186,52
30/06/2009	09/07/2009	7.726,43	30/06/2010	09/07/2010	1.623,46
31/07/2009	09/08/2009	249,75	31/07/2010	09/08/2010	2.448,73
31/08/2009	09/09/2009	262,15	31/08/2010	09/09/2010	4.553,87
30/09/2009	09/10/2009	6.290,97	30/09/2010	09/10/2010	856,98
31/10/2009	09/11/2009	2.949,48	31/10/2010	09/11/2010	5.166,30
30/11/2009	09/12/2009	3.955,85	30/11/2010	09/12/2010	12.070,58
31/12/2009	09/01/2010	314,34	31/12/2010	09/01/2011	4.091,81
TOTAL		26.743,67	TOTAL		38.829,25

Cabe a manutenção parcial da infração 3.

A infração 11 contempla a exigência tributária relativa à diferença de imposto decorrente de erro na aplicação da alíquota, nas saídas de produtos de laticínio (queijo, manteiga e requeijão) através de ECF/PDV, quando foi aplicada a alíquota de 12% ao invés de 17%.

O sujeito passivo alega ter direito à redução de base de cálculo de 29,41% nas referidas operações, por se tratar de vendas realizadas para consumidor final. Cita o artigo 87, inciso XXVIII do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Realmente o autuado tem como atividade o comércio varejista, na verdade um supermercado e, conforme alinha o autuante, o aludido benefício é concedido nas operações internas com produtos derivados do leite, realizadas pelo fabricante, estabelecido neste Estado", conforme indica o art. 87, XXVIII do RICMS/BA, citado transcrito pelo próprio autuado. Fica, portanto, evidente que o sujeito passivo não é fabricante e não tem direito ao benefício da redução pretendida.

Cabe ainda destacar que os produtos em questão foram adquiridos pelo contribuinte, tanto em laticínios estabelecidos na Bahia, como em outros estados.

Assim, considero procedente a infração 11.

A infração 13 refere-se a omissões de receitas decorrentes de saídas de mercadorias tributadas não registradas, apuradas mediante o confronto entre as escritas fiscal e contábil, no mês de janeiro/2010, indicando receitas registradas nos livros contábeis maiores do que os constantes nos livros fiscais e oferecidos a tributação.

O sujeito passivo alinha que sua escrituração é feita através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, foi transmitida com erro e, por consequência, ocasionou a diferença na conta de receitas, objeto do lançamento fiscal; que se trata apenas de erro material. Anexa ao processo novas cópias do livro Razão, sob a alegação de haver corrigido o erro praticado.

Acerta o autuante quando afirma que, tanto o balanço do trimestre (janeiro/março-2010), como os demais

*balanços trimestrais do exercício, foram devidamente fechados, inclusive o final, do mês de dezembro/2010, agregando aquela receita não registrada na escrita fiscal.*

*Caso eventualmente o erro fosse somente de transmissão de dados, conforme indaga o autuante, por não haver o sistema zerado a conta de receitas, transportando-a para o exercício seguinte. Realmente, não havia como fechar o balanço.*

*Destaca o autuante, inclusive, demonstrando seu acerto, que: o balanço da empresa, com todo movimento e contabilização do exercício de 2010 fecha em sua inteireza – ativo e passivo respectivamente, totalizados em R\$15.298.304,96 estando aquele valor de receita de R\$5.773.999,58, inserido no movimento econômico, conforme livro Razão de fls. 284/287, com receita tributável total de R\$10.602.069,28 no trimestre. A demonstração de Resultados do exercício também agrega aquele montante de receitas (fl. 295). Portanto, tudo prova que referidas receitas foram devidamente contabilizadas e não levadas à tributação na escrita fiscal da empresa. O novo razão anexado pelo defendente (fls. 504/522) não serve de prova para elidir ação fiscal, mesmo porque foi elaborado sem autorização do Fisco, e mais, não existem os balanços dos demais trimestres, bem como dos exercícios seguintes (2010, 2011 e 2013), demonstrando a sequência da evolução patrimonial da empresa. Trata-se apenas de um remendo que tenta preencher uma lacuna sem qualquer chance de reconstituição.*

*Assim, cabe a manutenção da infração 13.*

*Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, cabendo a procedência parcial da infração 3 que passou a totalizar o ICMS exigido no valor de R\$65.572,92 (sendo R\$26.743,67, referente ao exercício de 2009 e R\$38.829,25 do exercício de 2010) e a procedência total das demais infrações.*

Como se pode inferir da leitura do voto acima reproduzido, a 5ª JF assim se posicionou em relação aos argumentos aduzidos pela então impugnante, ora recorrente:

- a) Observou que, em relação à infração 2, os cálculos efetuados pelo autuante estariam em consonância com o artigo 93, §1º, II c/c o art. 100, §1º do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 – vigente à época dos fatos –, e que, sendo assim, julgou procedente o 2º lançamento;
- b) Quanto à infração 3, observou que o contribuinte apresentou demonstrativo com o fim de provar o recolhimento parcial do imposto devido, bem como que o i. Fiscal acolheu parcialmente esse demonstrativo. Isto porque demonstra o autuante, através de planilhas com os necessários dados os valores pagos já contemplados. Alguns pagamentos que não foram apresentados anteriormente passaram a ser considerados, com as devidas exclusões dos valores comprovados. Dessa forma, julgou pela manutenção parcial do 3º lançamento, fixando o valor devido em R\$ 65.572,92;
- c) No que tange a infração 11, entendeu que o sujeito passivo não faria jus ao benefício elencado no art. 87, XXVIII do RICMS, pois o mesmo não seria fabricante de leites ou derivados, mas tão somente, exerce atividade varejista. Destacou ainda que os produtos adquiridos pelo contribuinte teriam sido adquiridos, tanto em laticínios estabelecidos na Bahia, como em outros Estados;
- d) De igual forma, julgou procedente a infração 13, alegando que não mereceria prosperar a alegação do contribuinte de que as diferenças na conta de receitas teriam sido resultado de um erro no Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, pois considerou que tanto o balanço do trimestre (janeiro/março/2010), como os demais balanços trimestrais do exercício, teriam sido devidamente fechados, agregando, inclusive, aquela receita não registrada na escrita fiscal. Outrossim, nenhuma retificação formal foi realizada nos respectivos balanços. Além do que, o novo razão anexado pelo defendente (fls. 504/522) não serve de prova para elidir ação fiscal, mesmo porque foi elaborado sem autorização do Fisco, e mais, não existem os balanços dos demais trimestres, bem como dos exercícios seguintes (2010, 2011 e 2013), demonstrando a sequência da evolução patrimonial da empresa.

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário (fls. 620/630), que se trata de meras repetições e citações dos trechos da impugnação:

- i. Alegando, em relação à infração 2, que a determinação do art. 356 do RICMS-BA, não teria o condão de transmutar a natureza tributária das operações alcançadas pelo ICMS

antecipadamente. Sendo assim, exigiu que fosse trazido à baila o alcance da concepção semântico-jurídica da expressão “operações subsequentes tributadas pelo ICMS”, quando trata das restrições ao uso dos créditos desse imposto nos casos tipificados no §1º, do art.93, c/c o art. 100, §1; Afirmou que a operação aritmética para a realização da proporção determinada pelo inciso II, do art. 93 do RICMS-BA, no caso concreto, deveria ser configurada, tomando como operações de saídas não tributadas pelo ICMS apenas os valores inerentes aos COF’s 5.102, 5.152 e 6.102 dos anexos II e II-A, coluna “Isentas/Não Tributadas”;

- ii. Quando à infração 3, requereu a produção de diligência por preposto fazendário alheio ao lançamento, levando em consideração as razões de impugnação e elementos probatórios referidos nos tópicos 09 e 10 da peça inaugural do presente contencioso administrativo;
- iii. Em relação à infração 11, argumentou que o benefício previsto no art. 87, XXVIII, do RICMS-BA, abrangeria todas as operações até a venda ao consumidor final, e que uma interpretação literal do referido dispositivo não poderia prosperar. Além disso, argumentou que teria utilizado a alíquota de 12% para tributar as operações de saída, sem que isso tivesse causado prejuízo algum ao fisco Estadual, pois a arrecadação fora alcançada no limite da carga tributária previamente estabelecida;
- iv. No tocante à infração 13, arguiu que o sistema de escrituração digital utilizado pela impugnante não teria encerrado os saldos das contas de receitas, quando do encerramento do balanço do terceiro trimestre do ano de 2009 e seguintes; pelo que os valores teriam sido transferidos como saldos iniciais das respectivas contas no dia 01/01/2010;
- v. Continuou arguindo que a conta 8010101001000001 de janeiro de 2010, extraída do SPED, na qual constaria como saldo inicial o valor de R\$ 5.764.528,73, o qual se mostraria visivelmente incongruente com a realidade escritural, pelo que se poderia perceber apenas como um erro de escrituração;
- vi. Afirmou que a despeito desse erro ser sanável, ele não poderia sê-lo dentro do sistema SPED, porque quando fora verificado pelo impugnante, os livros já haviam sido autenticados pela Junta Comercial do Estado da Bahia. No entanto, arguiu que o impugnante teria efetuado a reconstituição de sua escrituração em arquivos do SPED, os quais teriam sido devidamente assinadas digitalmente por seu diretor e contador responsáveis – resultando no valor de R\$ 1.548.782,67, o qual seria exatamente o mesmo das vendas constantes no Anexo III, CFOP 5.102;
- vii. Não obstante, argumentou que não seria vedado a consecução de tal procedimento de reconstituição, sem a anuência do Fisco, e que a anuência desse só seria necessária nos casos enquadrados no art. 236, I, “a”, do RICMS-BA.

Em Parecer, a PGE/PROFIS (fls. 637/640) opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário, alegando que:

- i. As operações com fase de tributação encerrada, por conta do regime de substituição tributária, pela lógica da não-cumulatividade, não seriam tributadas na saída, no caso concreto, englobando as embalagens já compreendidas no preço da mercadoria;
- ii. A requisição de diligência teria sido genérica e que por si só não ensejaria a necessidade de tal;
- iii. Não caberia ao julgador administrativo estender o espectro dos benefícios fiscais concedidos pelo legislador, sob pena de maculação da separação dos poderes;
- iv. Não possuiria amparo legal algum, o procedimento de modificação *a posteriori* do livro razão, sem qualquer anuência do fisco;
- v. Entendeu ainda que não haveria nos autos os balanços dos anos seguintes de 2010, 2011 e

2012, de maneira que encadeasse logicamente uma evolução patrimonial da empresa.

Após, os autos foram remetidos para o CONSEF para apreciação do Recurso.

**VOTO (Vencido quanto à preliminar de nulidade suscitada, de ofício, pelo relator)**

Antes de adentrar ao mérito do Recurso Voluntário, cabe, de ofício, suscitar questão prejudicial.

De fato, não há vedação na legislação estadual acerca da lavratura de um mesmo Auto de Infração para apurar diversas infrações do mesmo tributo, entretanto, não há dúvidas de que tal prática deve ser evitada, sobretudo se puder causar algum tipo de embaraço ao direito de ampla defesa do contribuinte e, conseqüentemente, prejudicar a busca da verdade material.

Tal posição também foi defendida pelo Conselheiro Leonardo Baruch em voto divergente proferido no A. I. N° 269139.0001/10-7, e por este Relator nos Autos de Infração 206881.0002/13-2, 207090.0007/13-5, 298616.0004/12-3, 277992.0402/12-7 e 269200.0337/13-8. Ressalte-se que em todos esses precedentes a nulidade arguida não foi acolhida unicamente em razão do voto de minerva dos respectivos Presidentes das Câmaras de Julgamentos Fiscais, em razão do poder conferido pela legislação estadual.

Toda análise de nulidade de um Auto de Infração deve ser feita a partir do caso concreto, a fim de perquirir se a reunião de diversas infrações no mesmo auto prejudica ou não os princípios basilares do processo administrativo fiscal.

No caso ora em análise, entendo que o direito de defesa do contribuinte restou prejudicado, seja pela dificuldade em compreender o alcance das infrações e produzir as provas que lhe competiam em tempo hábil, seja pela dificuldade dos julgadores desse Egrégio Conselho de Fazenda em realizar tal mister.

O Recorrente teve apenas 30 (trinta) dias, para se defender de 13 infrações. E o fato de ter reconhecido parte delas não supre o cerceamento do seu direito de defesa uma vez que, o tempo demandado na análise de todas as imputações prejudicou o seu direito de defesa.

Entretanto, o Fisco não pode se aproveitar de tal fato em seu favor. O que deve ser pago é o que é devido com certeza e segurança e não por impossibilidade de defesa do contribuinte.

A dificuldade do contribuinte, do próprio fisco e também dos julgadores diante do presente Auto de Infração não se resumiu apenas ao árduo trabalho de analisar as centenas de laudas do PAF. Em suma, a instrução processual restou inteiramente prejudicada.

Veja que, apesar de não ter vedação expressa na legislação quanto ao limite de infrações constantes em um mesmo lançamento fiscal, da análise da legislação estadual verifica-se que o ato praticado no presente lançamento é incompatível com os princípios norteadores do processo administrativo fiscal, desta forma é que o Decreto nº 7.629/99 prevê expressamente nos termos do seu art. 2º:

*Art. 2º Na instauração, preparo, instrução, tramitação e Decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito.*

*§ 1º No preparo, instrução e tramitação do processo, ter-se-á sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador.*

*§ 2º Quando por mais de um modo se puder praticar o ato ou cumprir a exigência, preferir-se-á o menos oneroso para o requerente.*

Diante de tal situação, em apreço aos princípios norteadores do direito tributário, entendo que o mais razoável a se fazer no caso comento é anular o Auto de Infração.

Assim, de ofício, voto pela NULIDADE do presente lançamento.

Vencida a preliminar de nulidade suscitada em razão do voto de minerva do representante do Fisco Estadual, passo a analisar o mérito do Recurso apresentado.

Cumprе ressaltar que o Recorrente se insurge parcialmente quanto às Infrações 2 e 3 e integralmente quanto às Infrações 11 e 13.

Entretanto, da análise da peça recursal, verifico que a mesma se trata de mera repetição dos argumentos aduzidos em sede de impugnação, não havendo nenhum fato novo ventilado.

No tocante à Infração 2 o recorrente repete sua tese e discorda da inclusão nos cálculos da proporcionalidade, para os aludidos estornos, das saídas alcançadas pela substituição tributária – CFOP nos 5.405 e 6.404.

Ocorre que o Recorrente confunde conceitos como operações tributadas e saídas tributadas. De fato, as operações com produtos sujeitos à substituição são tributadas pelo ICMS, entretanto, são sujeitos à saída subsequente não tributada, exatamente em razão da aplicação da não cumulatividade.

Os cálculos efetuados pelo autuante estão em consonância com o artigo 93, § 1º, inciso II, combinado com o artigo 100, § 1º, do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, vigente à época.

Assim, nos termos da legislação vigente, o cálculo da proporcionalidade, para efeito do estorno de crédito fiscal das embalagens, deve contemplar as saídas, cuja fase de tributação se encerrou (não mais tributadas), que é o caso das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, visto que, conforme determina o art. 356 do RICMS/BA, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias.

Nesta esteira, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.

Infração 2 é subsistente.

Quanto à Infração 3, em que pese o recorrente não concorde com o acatamento parcial das suas razões pelo fiscal autuante em sede de informação fiscal e acatada pela JJF, o recorrente não justifica o porquê da sua insurgência. Simplesmente requer a realização de diligência por fiscal estranho ao feito.

Nesse caso específico, o contribuinte trouxe aos autos uma série de Documentos de Arrecadação que supostamente comprovariam o pagamento de grande parte do lançamento exigido, por sua vez, elaborou planilha em que afirma ser devido o montante total de R\$ 42.657,64.

Por sua vez, o fiscal autuante analisou todos os documentos apresentados pelo Recorrente e através de planilhas compilou todos os pagamentos que não foram apresentados anteriormente em sede de fiscalização e passaram a ser considerados, com as devidas exclusões dos valores comprovados. Por outro lado, ressaltou que parte dos pagamentos apresentados já haviam sido considerados no levantamento fiscal, razão pela qual não acatava integralmente a defesa do contribuinte e dessa forma, pugnou pela manutenção parcial do 3º lançamento, fixando o valor devido em R\$ 65.572,92, o que foi acatado pela JJF.

O Recorrente se insurge contra o novo demonstrativo, entretanto, não alega concretamente nada. Não indica quais pagamentos continuam sem ser considerados pelo autuante, não traz nenhum elemento concreto, simplesmente requer realização de diligência, o que entendendo ser desnecessária face às provas dos autos.

Outrossim, nos termos do que dispõe o art. 143 do RPAF a mera negativa do contribuinte não elide a legitimidade do lançamento fiscal.

Assim, entendendo não merecer reforma a Decisão recorrida.

No que se refere à Infração 11, em que pese o esforço do Recorrente na construção de uma tese que busca, em verdade, alargar benefício fiscal previsto em lei, o fato é que o aludido benefício de redução de base de cálculo é concedido nas operações internas com produtos derivados do leite, realizadas pelo fabricante, estabelecido neste Estado, conforme indica o art. 87, XXVIII do RICMS/BA, citado transcrito pelo próprio autuado. Fica, portanto, evidente que o sujeito passivo não é fabricante e não tem direito ao benefício da redução pretendida.

A Infração 11 é, portanto, subsistente.

Já a infração 13 refere-se a omissões de receitas decorrentes de saídas de mercadorias tributadas não registradas, apuradas mediante o confronto entre as escritas fiscal e contábil, no mês de janeiro/2010, indicando receitas registradas nos livros contábeis maiores do que os constantes nos livros fiscais e oferecidos a tributação.

O Recorrente aduz que sua escrituração é feita através do Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, foi transmitida com erro e, por consequência, ocasionou a diferença na conta de receitas, objeto do lançamento fiscal; que se trata apenas de erro material. Anexa ao processo novas cópias do livro Razão, sob a alegação de haver corrigido o erro praticado.

Afirmou que a despeito desse erro ser sanável, ele não poderia sê-lo dentro do sistema SPED, porque quando fora verificado pelo recorrente, os livros já haviam sido autenticados pela Junta Comercial do Estado da Bahia. No entanto, arguiu que o recorrente teria efetuado a reconstituição de sua escrituração em arquivos do SPED – resultando no valor de R\$ 1.548.782,67, o qual seria exatamente o mesmo das vendas constantes no Anexo III, CFOP 5.102.

Ora, se por um lado é fato incontroverso que no momento da fiscalização existiam omissões de receitas que foram apuradas mediante o confronto entre a escrita Fiscal e Contábil, por outro lado o Recorrente não traz nenhuma prova hábil para comprovar o suposto erro na escrituração que defende.

Para fazer a suposta prova o contribuinte fez uma reconstituição da escrita fiscal apenas do referido trimestre, sem qualquer anuência do Fisco, o que torna tal prova imprestável. Outrossim, para se confirmar o suposto erro imprescindível seria a apresentação dos balanços dos anos seguintes para confirmar o reflexo da evolução patrimonial da empresa.

Assim, se o suposto erro efetivamente aconteceu, o contribuinte foi falho na produção de prova que depende dele, não trazendo nenhum elemento probante com legitimidade suficiente sequer para se apurar o fato através de diligência. Outrossim, também entendo restar aplicável o art. 143 do RPAF no caso concreto.

De toda feita, caso consiga produzir de maneira adequada a reconstituição da sua escrita com a devida anuência do Fisco, poderá, por meio de Controle de Legalidade, pleitear que a PGE represente este CONSEF para que julgue improcedente o respectivo lançamento de ofício.

Em razão de tudo o quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

#### **VOTO VENCEDOR (Preliminar de nulidade suscitada, de ofício, pelo relator)**

Peço vênia para divergir do eminente relator no que concerne à validade do procedimento administrativo.

Fundamento-me no fato de não existir, na legislação estadual, proibição de lavratura de um mesmo Auto de Infração para apurar diversas irregularidades atinentes a um mesmo tributo. A única exceção existente é aquela estatuída no art. 43 do Decreto nº 7.629/1999, que diz ser vedada a lavratura de um mesmo lançamento de ofício relativo a tributos diversos.

Em que pese a aparente razoabilidade existente nas argumentações e fundamentos do respeitável voto vencido, do espectro de atribuições legais deste colegiado não consta negar eficácia às normas emanadas de autoridades superiores, quer implícitas, quer explícitas.



*“Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores: (...) III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior (...)”.*

Na situação em análise, é importante frisar, o sujeito passivo, sem reclamar em momento algum da quantidade de acusações, somente recorreu de sete das onze, e o fez em detalhes, abordando fatos e situações características de quem conhece em minúcias a matéria tratada no processo, não de quem a desconhece ou de quem teve os seus direitos ao contraditório e à ampla defesa cerceados, bem como o de produzir provas em seu favor.

Além disso, das sete infrações objeto do Recurso Voluntário, três tratam de utilização indevida de crédito (n<sup>os</sup> 2, 4 e 5), duas de recolhimento a menor (n<sup>os</sup> 8 e 11), uma de falta de recolhimento (n<sup>o</sup> 1) e outra de retenção e recolhimento a menor (n<sup>o</sup> 10), em tópicos que, embora não sejam idênticos, guardam uma similaridade que não pode deixar de ser levada em consideração.

Tenho como absolutamente equivocada e precipitada a convicção do n. relator, da qual resultou grave insinuação contra a moralidade do serviço público, expressa no trecho abaixo transcrito, de que a Administração Tributária, desenvolvendo a sua atividade em absoluta obediência ao caráter vinculado de que se reveste, utilizou o número de infrações para prejudicar os legítimos direitos do contribuinte.

*“Entretanto, o Fisco não pode se utilizar de tal estratégia em seu favor. O que deve ser pago é o que é devido com certeza e segurança e não por impossibilidade de defesa do contribuinte”.*

Voto, portanto, pela rejeição da nulidade, suscitada de ofício pelo senhor relator.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de nulidade suscitada, de ofício, pelo relator e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **110427.0007/13-4**, lavrado contra **ITÃO SUPERMERCADOS IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.670.438,05**, acrescido das multas de 60% sobre R\$688.859,02 e 70% sobre R\$981.579,03, previstas art. 42, incisos II, alíneas "a", "d" e "f", VII, "a" e "b" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores pagos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de nulidade suscitada, de ofício, pelo relator) - Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Maurício Souza Passos e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO VENCIDO (Preliminar de nulidade suscitada, de ofício, pelo relator) - Conselheiros(as): Daniel Ribeiro Silva, José Antonio Marques Ribeiro e Alessandra Brandão Barbosa.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de maio de 2014.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

DANIEL RIBEIRO SILVA - RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de nulidade suscitada, de ofício, pelo relator)

PAULO DANILO REIS LOPES - VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de nulidade suscitada, de ofício, pelo relator)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS