

A. I. N° - 269182.0003/13-4
AUTUADO - RECONFLEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COLCHÕES LTDA.
AUTUANTE - ANTONIO MARCELO ALBUQUERQUE DO NASCIMENTO
ORIGEM - IFEP - DAT/NORTE
INTERNET - 11.02.2015

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0020-05/15

EMENTA: ICMS. 1. BENEFÍCIOS FISCAIS. **a)** DESENVOLVE. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS DA PARCELA DO IMPOSTO SUJEITA A DILAÇÃO DO PRAZO. O levantamento efetuado pelo autuante, bem como as ocorrências indicadas e correspondentes valores para cada período exigido, além do montante do próprio imposto exigido não se ajustam a infração imputada, pois não se trata apenas do imposto devido com dilação de prazo, predominando, inclusive, o imposto devido sem dilação de prazo, não podendo ser somadas em uma infração as duas parcelas, não havendo, da forma que foi exigido o imposto, segurança para se determinar a infração em lume. Infração nula; **b)** PROBAHIA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Infração procedente, reconhecida pelo imponente. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. A defesa demonstra que foram incluídas nos cálculos da fiscalização mercadorias destinadas a consumidores finais e para contribuintes de outras unidades federativas, razão pela qual o autuante, corretamente, excluiu da exigência fiscal esses destinatários. Reduzido o valor exigido. Infração parcialmente mantida. 3. DOCUMENTOS FISCAIS. ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE SAÍDAS COMO CANCELADA. **a)** EXIGÊNCIA DO IMPOSTO NORMAL; **b)** EXIGÊNCIA DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Acolhida parte das arguições do sujeito passivo. Exclusão de notas fiscais. Reduzido o imposto devido. Infrações parcialmente procedentes. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA: **a)** MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Reconhecido o cancelamento de parte das notas. Reduzido a multa. Infração parcialmente procedente; **b)** MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. O sujeito passivo não elide a exigência. Infração mantida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 10/12/2013, exige ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor histórico de R\$285.928,04 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 – Recolheu a menor o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia - DESENVOLVE. Valores conforme demonstrativo de débito apurado nos termos da Instrução Normativa nº 27/2009. ICMS com valor de R\$111.809,78. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 2 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, sendo que o Contribuinte é beneficiário da Resolução PROBAHIA 25/2011 que fixa em 90% (noventa por cento) do imposto incidente o percentual de Crédito Presumido a ser utilizado pela empresa nas operações de saídas de colchões, travesseiros e cama box, com prazo contado a partir de 1º de novembro de 2011, até 15 de setembro de 2016. A auditoria fiscal refez a apuração do ICMS calculado com esse benefício e chegou aos valores relacionados nos demonstrativos em anexo, sendo cobrada a diferença devida e não recolhida. ICMS com valor de R\$32.43,25. Multa de 60% ;

INFRAÇÃO 3 – Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. O ICMS com valor de R\$11.697,29. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 4 – Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrente(s) do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, sendo que o Contribuinte lançou como canceladas as notas fiscais discriminadas no demonstrativo anexo, deixando de recolher o ICMS das operações respectivas. O ICMS com valor de R\$7.000,18. Multa de 100%;

INFRAÇÃO 5 – Deixou de recolher ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, sendo que o Contribuinte lançou como canceladas as notas fiscais eletrônicas de saídas discriminadas no demonstrativo anexo, deixando de recolher o ICMS Contribuinte Substituto no Estado das operações respectivas. ICMS com valor de R\$4.631,33. Multa de 150%;

INFRAÇÃO 6 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 10% com valor de R\$103.594,97;

INFRAÇÃO 7 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1% com valor de R\$14.781,27.

A defesa, às fls. 156 e 166, faz um breve resumo sobre os fatos de cada infração:

INFRAÇÃO 1 - salienta que o cálculo apresentado para determinação da parcela incentivada do programa DESENVOLVE pelo fiscal distingue-se da modalidade de cálculo validado pelo programa DPD da SEFAZ - Bahia, conforme pode ser evidenciado na planilha em anexo (Doc. XX).

INFRAÇÃO 2 - diz reconhece como devida a penalidade imputada, pois, afirma que houve erro na apuração dos valores do imposto, sendo assim matéria incontroversa, conforme consta nas fls. 53.

INFRAÇÃO 3 - afirma que esta equivocada a fiscalização sob dois aspectos; "1º) As mercadorias autuadas encontram-se subsumidas sob o regime de substituição tributária na forma do art. 322 do RICMS e na forma do Protocolo ICMS 190/90; 2º) As mercadorias foram vendidas, diretamente, para consumidores finais, logo não haveria assim pagamento do imposto e nem creditamento".

INFRAÇÃO 4 - assevera que a presente autuação, pode ser verificada nas telas do Sistema Emissor de NF-E – Nota Fiscal Eletrônica das signatárias, bem como, em relação as declaração dos fornecedores (Doc. 02), de que as notas fiscais objeto da autuação foram objeto de cancelamento não havendo assim, qualquer transferência física de parte do materiais integrantes do estoque.

INFRAÇÃO 5 - destaca que a penalidade exige ICMS de contribuintes não integrante da cadeia comercial, consumidores finais, não assistindo razão para tal cobrança do ICMS por substituição tributária.

INFRAÇÃO 6 - destaca, ainda, que mercadorias trata-se de notas fiscais das quais nunca foram adquiridas pela empresa autuada. Explica que tais notas foram emitidas e canceladas pelos próprios fornecedores, jamais ocorrendo à transferência física e a escrituração nos livros de registro de entrada e inventário do Impugnante, conforme pode ser visualizado nos documentos em anexo (Doc. 03).

INFRAÇÃO 7 - esclarece que as notas fiscais desta imputação se referem a notas de combustíveis e notas utilizadas para compra de materiais utilizados na execução das atividades meio da impugnante, bem como, em obras de construção civil das suas unidades, não sendo, assim, notas direcionadas a execução das atividades essenciais, não se conectando, em nada, com o fato gerador do ICMS decorrente da atividade de mercancia da empresa.

Diz que não concorda com as infrações que estão sendo imputadas, vez que em respeito ao princípio da ampla defesa e do contraditório, da verdade material e da não cumulatividade, as infrações imputadas são indevidas.

Passa a fazer suas considerações, no mérito, em especial à primeira infração. Alega quanto ao enquadramento no qual o autuado está inscrito no regime do DESENVOLVE. Transcreve a Lei nº 7.980/2001 o Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia. Reproduz os artigos 14 e 15 que fora aprovado pelo Decreto nº 8.505/2002 (Regulamento DESENVOLVE), que dentre outras regras estabelecia a forma e os requisitos necessários para ingressar e utilizar os benefícios do referido programa, inclusive o momento de sua fruição.

Afirma que após apresentação de sua Carta Consulta de Investimento à Secretaria Executiva do Conselho, com as informações básicas do projeto e de acordo com modelo a ser aprovado pelo Conselho Deliberativo, e demais documentos, nos termos dos arts. 8º e 9º do Regulamento DESENVOLVE, obteve o direito a usufruir dos benefícios da Classe I, a partir da publicação da Resolução do Conselho nº 43, no Diário Oficial do Estado de 15/09/2004. Afirma que os pagamentos relativos ao ICMS do Impugnante passaram a serem feitos nos prazos previstos pelo art. 3º, do Decreto nº 8.205/2002, que regulou o DESENVOLVE.

Entende que a empresa autuada poderá utilizar-se da dilação de prazo, com o desconto previsto em lei e regulamento, todo o saldo devedor do ICMS relativo às operações que lhe são próprias, onde se incluem os diferenciais de alíquotas decorrentes das aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação em todas as operações próprias.

Assevera que os valores tidos como não recolhidos pela fiscalização, objeto da infração 1, em verdade serão pagos dentro do prazo dilatado, nos termos do art. 3º, do Decreto nº 8.205/2002. Salaria que ao desconsiderar as CFOP's como operações próprias decorres de uma ilação do fiscal autuante, que está veementemente impedido, por força do art. 3º do Código Tributário Nacional, em exercer qualquer ato discricionário, uma vez que o tributo somente poderá ser cobrado “... mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Pontua que não há no Auto de Infração qualquer demonstração legal que estabeleça o entendimento de que as operações inscritas nas CFOP's não se enquadram no conceito de “operações próprias”, utilizadas pela norma. Diz que nem poderia, afinal não há na legislação da Bahia uma definição expressa na letra da lei. Entretanto, são diversos os dispositivos do RICMS (Decreto nº 6.287/97) que aludem ao termo (inciso IX do art. 56 - revogado em 2001, incisos II e III, e parágrafo 2º - revogado, art. 347, parágrafo único do art. 366, etc.). Assinala que todos eles distinguem as operações próprias das operações em que há um substituto responsável, isto é, um contribuinte “de direito” que recolhe o ICMS devido por outro contribuinte que procedeu à operação de circulação das mercadorias que é tipificada como fato gerador do Imposto.

Chama atenção de que em todos os dispositivos compulsados, o Estado da Bahia trata o ICMS das operações próprias em oposição às operações que geram ICMS Retido ou Antecipado e Diferido. Destaca que como o ICMS em análise tem fato gerador específico definido no art. 5º do RICMS, e, como em todas as normas existentes, o Estado segrega do conceito de “operações próprias”

somente aquelas em que o Contribuinte se encontra na condição de “substituto responsável”, isto é, ICMS retido, antecipado ou diferido, não há que confundir a natureza jurídica do recolhimento do diferencial de alíquotas. Pede que se observe o art. 5º do RICMS que prevê o fato gerador específico para o diferencial de alíquotas.

Aduz que o art. 5º, diferentemente dos casos de responsáveis substitutos, as operações interestaduais destinadas a uso, consumo ou ativo permanente, têm dois fatos geradores do ICMS: um pela saída do estabelecimento do Estado de Origem, outro no Estado da Bahia (destino).

Declara que há de se admitir que todas as operações, sejam de entradas ou saídas, necessárias para o incremento da produção industrial deverão ser admitidas como “operações próprias”, sob pena de desvirtuar o objetivo do incentivo fiscal em questão. Neste limiar, colaciona Pareceres da DITRI da SEFAZ-BA, que confirma que todas as operações necessárias para desenvolvimento da produção industrial do contribuinte são consideradas “operações próprias”, para os fins do incentivo fiscal do DESENVOLVE:

PARECER Nº 5936/2007.

ICMS. PARA EFEITO DE APLICAÇÃO DOS BENEFÍCIOS DO PROGRAMA DESENVOLVE, OPERAÇÕES PRÓPRIAS SÃO AQUELAS REALIZADAS NO ESTABELECIMENTO DO BENEFICIÁRIO, DECORRENTES DE INCREMENTO DO PROCESSO INDUSTRIAL.

PARECER Nº 10919/2009.

ICMS. DESENVOLVE. BENEFÍCIOS PREVISTOS NA RESOLUÇÃO Nº 112/2008, QUE PREVÊ DILAÇÃO DE PRAZO DO RECOLHIMENTO DE 80% DO ICMS PARA AS OPERAÇÕES PRÓPRIAS, OU SEJA, TANTO AS OPERAÇÕES INTERNAS QUANTO ÀS INTERESTADUAIS. PÓ PARA INDÚSTRIA DE COLCHÕES, SE ELENCAO NO PROJETO APROVADO PARA USUFRUIR DOS BENEFÍCIOS DO DESENVOLVE TERÁ O MESMO BENEFÍCIO PREVISTO NA RESOLUÇÃO Nº 112/2008, DO CONTRÁRIO, SERÁ TRIBUTAÇÃO NORMAL, SEM A APLICABILIDADE DO BENEFÍCIO EM TELA.

Destaca que por se tratar de operações que integram o ciclo produtivo que se encontra subsumido ao objeto do Benefício Fiscal DESENVOLVE, em sua essência, deverão sofrer o desconto do ICMS.

Quanto à infração 3 - venda direta a não contribuintes do ICMS (consumidores finais). Diz que a autoridade fiscalizadora compreendeu que o autuado promoveu venda a contribuintes comerciantes (varejistas ou atacadistas), e não a consumidores finais (não contribuintes) do ICMS sendo aplicado a alíquota de 17% (dezessete por cento). Destaca que sujeito passivo da obrigação tributária por excelência, é aquele que, consoante o inciso I, parágrafo único do artigo 121 do CTN, tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. É aquele insurto da materialidade da hipótese de incidência. É aquele que realiza, com habitualidade ou em volume que caracteriza intuito comercial operações e prestações sujeitas ao ICMS. Conforme previsto no artigo 4º da Lei Complementar nº 87/1996.

Assinala que a atribuição da qualidade de contribuinte do ICMS está vinculada, antes de mais nada, à prática habitual do fato gerador do imposto. Reitera que nas vendas diretamente a consumidor final (pessoa física ou jurídica não contribuinte de ICMS) não haverá sucessivas fases de comercialização, encerrando-se nesta operação a comercialização da mercadoria. Consequentemente, não há que se pensar em substituição tributária, em diapasão a previsão normativa do art. 8º da Lei nº 7.014/96. Transcreve o dispositivo citado.

Evidencia que a *mens legis*, contida no artigo *ut supra*, denota, de forma exaustiva, a indicação dos contribuintes do ICMS. Portanto, conforme pode ser constatado através de simples leitura é incontestável que o consumidor final não se encontra no rol dos contribuintes do ICMS, na qualidade de contribuinte substituído. Reproduz o próprio Regulamento do ICMS-BA (RICMS/97 - Art. 355, inciso VII), vigente na maior parte do período fiscalizado, possui disposição clara o suficiente nesse sentido.

Consubstanciando das razões descrita acima, diz que em idêntica matéria de fundo, transcreve parte do PARECER nº 10786/2013 de 05/05/2013, no qual foi elaborada pela Parecerista Margarida Maria Matos de Araújo Brenha Cha, que exprime o entendimento da Secretaria da Fazenda da

Bahia no sentido de que nas vendas diretas à consumidores finais, não haverá fases sucessivas de comercialização, logo, não há incidência tributária do ICMS sob o regime de substituição tributária, vide transcrição da resposta ut infra, e integra do parecer em anexo (Doc. 04):

RESPOSTA

No regime de substituição tributária, chamada pela doutrina de "substituição tributária para frente", é atribuída ao primeiro contribuinte da cadeia comercial ou a quem a lei determinar, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto devido pelos contribuintes envolvidos nas sucessivas fases de comercialização do produto. Ou seja, é atribuída ao fabricante ou distribuidor, a condição de contribuinte substituto dos futuros adquirentes (contribuintes substituídos).

Entretanto, tratando-se de transferência de mercadorias sujeitas à substituição tributária para filial atacadista, situado neste Estado, a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto por substituição será deslocada para a citada filial, que deverá fazer a retenção desse imposto, conforme o § 8º, I do art. 8º da Lei 7.014/96, "verbis":

§ 8º Não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar: I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial;

Nas vendas diretamente a consumidor final (pessoa física ou jurídica não contribuinte de ICMS) não haverá sucessivas fases de comercialização, encerrando-se nesta operação a comercialização da mercadoria. Conseqüentemente, não há que se pensar em substituição tributária (Art. 8º da Lei 7.014/96).

Nas operações realizadas fora do estabelecimento, sem destinatário certo, com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, efetuadas por atacadistas, deverá ser emitida nota fiscal com o destaque do imposto por substituição, além de outras informações previstas em lei, conforme previsão do art. 347 do RICMS/12. Observe que, independentemente da futura venda ser efetuada a consumidor final, o imposto por substituição deverá ser retido, tendo em vista a falta de conhecimento do destinatário da mercadoria, no momento da emissão da nota fiscal. Aplicando-se os regramentos retro citados, entende-se que, na qualidade de filial atacadista, esse consulente será o responsável pela retenção do imposto por substituição, nas vendas fora do estabelecimento de mercadorias sujeitas à substituição tributária.

Assim, deverá emitir nota fiscal (Remessa para fora do estabelecimento), com destaque do ICMS-ST.

Ora, se a venda for efetuada a consumidor final, o valor retido correspondente a essa venda será indevido, portanto, nesse caso, o contribuinte tem direito ao crédito no valor correspondente a esse indébito.

A restituição do valor pago indevidamente está prevista no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal-RPAF, através do Decreto nº 7.629 de 09 de julho de 1999, em seu art. 73, § 1º. "verbis":

Art.73. Serão restituídas, no todo ou em parte, a quem provar haver assumido o encargo financeiro do tributo ou estiver expressamente autorizado por quem tiver suportado o ônus financeiro correspondente, as quantias pagas indevidamente relativas a tributo ou penalidade, observados os prazos de prescrição e decadência.

§ 1º É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor do imposto pago por força da substituição tributária, correspondente ao fato gerador presumido que não se realizar.

O pedido de restituição se dará através de processo administrativo fiscal, na forma do citado RPAF.

Orienta-se, também, que, se nas operações de venda fora do estabelecimento, ocorrerem, reiteradamente, vendas a consumidor final, o consulente, se assim desejar, poderá solicitar regime especial para apuração do imposto devido, bem como para a emissão de documentos ou a escrituração de livros fiscais, como estabelece o art. 107 e seguintes do RPAF.

Respondido o questionamento apresentado, ressalte-se que, conforme dispõe o art. 63 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/1999, o consulente deverá acatar o entendimento manifestado neste parecer no prazo de 20 (vinte) dias contados a partir de sua ciência, ajustando-se à orientação recebida e, se for o caso, efetuando o pagamento das quantias porventura devidas.

É o parecer.

***Parecerista: MARGARIDA MARIA MATOS DE ARAUJO BRENHA CHA
GECOT/Gerente:09/05/2013 – ELIETE TELES DE JESUS SOUZA
DITRI/Diretor:17/05/2013 – JORGE LUIZ SANTOS GONZAGA***

Afirma que esta infração trata-se de consumidor final que realiza operação habitual que

caracterize fato gerador do imposto. Trata-se de hotéis, hospitais e demais usuários finais dos produtos vendidos pela Impugnante, como é o caso dos colchões e similares. Portanto, reafirma que não restam dúvidas que se trata de uma cobrança manifestamente incabível, ilegal e injusta.

Em relação à infração 4, inexistência de omissão de saída de mercadorias através de notas canceladas, declara que a fiscalização entendeu a existência de notas canceladas, a presunção de omissão de saída de mercadorias, deixando assim de recolher o tributo nas operações subseqüentes.

Aduz de que é necessário considerar que não existe qualquer fundamento lógico ou jurídico que consubstancie a imputação de tal penalidade e a cobrança de tributo, pois, conforme pode ser verificado na documentação em anexo, as mercadorias jamais saíram do estoque, bem como podem ser confrontado com o livro de registro de inventário. E, que igualmente, em garantia ao direito, o impugnante colaciona declarações (Doc. 02) dos fornecedores apontando que tais mercadorias jamais ingressaram nos estoques, fatos este, que podem ser facilmente confirmado no cruzamento de informações do SPED.

No que pertine à infração 5 - inexistência omissão de receitas de mercadorias através de notas canceladas - afirma que esta imputação tem termos apontados iguais a da infração 4, pois a autoridade fiscal considerou como sendo tributáveis, mercadorias oriundas de vendas canceladas, as quais, são tiveram movimentação de mercadoria. Contudo, diz que nesta autuação encontra-se em exigibilidade o valor do crédito de ICMS sob a incidência da alíquota de 17%, acrescida da vultosa multa de 150%.

Reitera que, conforme já demonstrado nas notas em anexo (Doc. 03), não existe qualquer receita tributável que comprove a existência material de que tais mercadorias ingressaram nos estoques dos contribuintes, logo, tal penalidade é inócua. Ratifica que as mercadorias objeto da autuação, são mercadorias de colchoaria, que, na forma do Protocolo ICMS 190/09 (O estado da Bahia incluído através do Protocolo ICMS 206/10, e no já citado item 41, inc. II do art. 535 do Decreto nº 6.284/97 - RICMS), pois estas operações estão enquadradas dentro do regime de substituição tributária, logo, o tributo já foi recolhido em toda a cadeia produtiva, não havendo assim qualquer questionamento quanto ao recolhimento do tributo. Colaciona declaração dos fornecedores no sentido de que tais mercadorias objeto das notas fiscais em questão não foram, de fato, recebidas e tendo em vista o prazo exíguo de 30 (trinta dias).

Para a infração 6, preâmbulo - entrada no estabelecimento de mercadoria(s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, verifica que o auditor fiscal considerou que o contribuinte deu entrada de mercadorias, contudo, sem promover o devido registro na escrituração fiscal nos livros de registro de entrada. Chama atenção de que é nula a presente autuação e carece de total revisão, pois: *"1) considerar de emissão das notas fiscais, como sendo a data para registro no livro de registro de entrada de mercadorias, ao revés da data de recebimento; 2) computa como sendo mercadorias recebidas pelo Impugnante, as notas fiscais emitidas e canceladas pelos fornecedores, valendo-se, para tanto unicamente, dos relatórios do SPED e do EDF"*.

Consigna que escrituração está equivocada quanto às notas fiscais de entrada - data de emissão da nota fiscal. Em diapasão ao item 1, do tópico superior, constata que o auditor cometeu erro crasso, pois, na forma da legislação fiscal, as operações serão escrituradas individualmente, na ordem cronológica das efetivas entradas das mercadorias no estabelecimento ou na ordem das datas de sua aquisição ou desembaraço aduaneiro, quando não transitarem pelo estabelecimento adquirente ou importador.

Evidencia que a escrituração fiscal de entrada, no livro Registro de Entrada está respaldada nos Convênios SN SINIEF de 15/12/70, Convênio SINIEF 06/89 e Ajustes SINIEF 1/80, 1/82 e 16/89, Art. 322 RICMS/BA, os quais prevêm, as seguintes hipóteses de escrituração: *"1) das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento; 2) das aquisições de mercadorias ou bens que não transitarem pelo estabelecimento; 3) dos serviços de transporte interestadual e*

intermunicipal e de comunicação tomados pelo contribuinte, não se assemelhando, em nada, ao fundamento apresentado pela autoridade fiscal".

Aponta que o item III do § 4 do art. 348 do RICMS é preciso, ao apontar que; a data do registro de entrada da mercadoria é a data da entrada física no estabelecimento comercial, conforme poderá ser verificado. Transcreve o dispositivo.

Exemplifica apontando notas que foram emitidas e registradas posteriormente, pois, o estabelecimento encontrava-se fechado, em decorrência do recesso festivo de fim de ano, logo, o recebimento e escrituração foi realizada em momento posterior. Junta tabela demonstrativa (Data, Fornecedor, nº de NF, Valor e Data do lançamento da escrita fiscal), fls. 43 e 44.

Assim sendo, diz restar demonstrada a insubsistência da autuação com base nesse fundamento, carecendo assim que seja realizada a imediata revisão fiscal.

Alega, ainda, que a escrituração equivocada das notas fiscais de entradas - Notas Canceladas pelos Fornecedores, forma consideradas notas fiscais emitidas e devolvidas pelo próprio fornecedor, conforme pode ser evidenciado nas fornecedoras KOMPENSERET COM. IMBITUVA e LAMINADOS DIWAL LTDA. Junta tabela demonstrativa (Cód, Nome, Doc., Valor, Imposto, Natureza, Situações 1 e 2). Faz observação: "VLR IPI R\$ 2316.82 REFERENTE NF 286 DE 12/01/2012 MERCADORIA NAO SAIU ** RECOMPRA DA NOTA FISCAL NUMERO 2023 DE 05/10/2012".

Diz que ao apontar que as notas fiscais emitidas têm como função, específica, acobertar o trânsito das mercadorias, no entanto, há hipóteses em que o contribuinte (emitente) é obrigado a proceder o cancelamento da nota fiscal, seja por erro de preenchimento, adoção de modelo inadequado para a operação, rasura, desfazimento da venda, etc. contudo, um aspecto é certo! O cancelamento do documento fiscal só é permitido caso não tenha ocorrido o fato gerador do imposto. Logo, afirma que a existência de nota cancelada, é presunção *irures tantum* de que o fato gerador do ICMS, não ocorreu, tornando-se, portanto, a cobrança do imposto indevida, já que, não houve a saída de mercadorias, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.

Declara que a fim de comprovar o cancelamento das notas fiscais, o Impugnante, acosta à presente Impugnação as declarações dos fornecedores atestando que as mercadorias escrituradas nas notas fiscais objeto de autuação, jamais, foram recebidas nos respectivos estabelecimento (Doc. 03).

Neste contexto, aduz que é indubitável que a presente autuação foi lavrada em decorrência do suposto descumprimento da obrigação acessória, sem a devida atenção a persecução da verdade material, pautando-se, apenas, na presunção do descumprimento da norma, e, não, em razão da certeza material do descumprimento, neste contexto, não resta alternativa outra, senão a declaração de nulidade da presente autuação.

Nas razões da infração 7 - notas fiscais de insumos e para composição do ativo - lavrada em decorrência do suposto descumprimento de obrigação acessória, qual seja, ausência de escrituração fiscal, na entrada de mercadorias não tributáveis.

Destaca que, ao analisar as notas fiscais, que compõem a base de cálculo do ICMS, lastreados nos exercícios fiscais planilhados no demonstrativo de débito constante na fl. 04, do Auto de Infração, cunha, que tais documentos fiscais referem-se a notas de combustíveis, materiais de construção, e de outros produtos adquiridos pela Impugnante a fim de utilizá-los no exercício da atividade comercial, ou, como insumo.

Neste contexto, sinaliza que é preciso que os documentos fiscais não estejam subsumidos dentro do conceito de mercadorias comercializadas pelo Impugnante, mas, como sendo, o de bens destinados a persecução da atividade comercial (insumos), ou, bens destinados ao ativo permanente. Registra que se tratando da questão de entrada de mercadoria, de acordo com a regra matriz do ICMS inserida na Constituição Federal, percebe-se que para que haja incidência do imposto, ou penalização por descumprimento de obrigação acessória, é necessário que

estejam presentes os requisitos previstos na legislação maior.

Neste contexto, destaca que mercadoria não é qualquer bem móvel, mas aquele que se submete a mercancia. Neste sentido, consubstanciando esta argumentação, é *valido parafrasear a lição do Ilustre Roberto Carraza na obra ICMS no seguinte sentido "mercadoria é bem móvel, porém, nem todo bem móvel é mercadoria. Assim, só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadorias"*

Demonstra que para que um bem seja considerado mercadoria ele deve ser destinado ao comércio. Da regra matriz do ICMS o que se percebe é que para que haja incidência do imposto é necessária a ocorrência de operações com mercadorias, no tocante à operações pressupõe-se a troca de titularidade. Nesta senda, é indubitado que as notas não compõem se referem a mercadorias comercializadas pelo contribuinte, mas, notas de bens destinados a persecução da atividade comercial. Logo, é indubitado que existe, apenas, o descumprimento de obrigação acessória, ocasionada sem qualquer intenção de evadir o erário público, bem como inexistente qualquer indício de fraude ou simulação.

Frisa que, se a Empresa cometeu alguma infração foi, apenas, descumprimento de obrigação acessória, no que concerne aos procedimentos de emissão da nota fiscal. Dessa forma, embora não tenha descumprido qualquer obrigação principal perante o Fisco Estadual, bem como mesmo diante da inexistência de prejuízo ao erário, à auditora aplicou uma multa. Explica que esta multa poderia ser simplesmente cancelada, POR DECORRÊNCIA LÓGICA, com fundamento no § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 abaixo transcrito, tendo em vista que não houve falta de pagamento de imposto, e não houve simulação ou má-fé, conforme pode ser constatado na transcrição do § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Reproduz a norma.

Esclarece que, em momento algum agiu com má-fé ou tentou se esquivar do pagamento de tributos. A Impugnante, inserida no rol das empresas que desfrutaram de tradição no setor em que atua, sempre diligenciou no sentido de bem cumprir suas obrigações perante o Poder Público. Pontua que as multas administrativas são tipo de penalidade pecuniária que buscam compensar o possível dano causado pelo contribuinte ao Estado com a prática da infração. E nenhum dano foi causado à Fazenda, vez que se encontra a Autuada em dia com todas as suas obrigações. Assim, tendo em vista o princípio da razoabilidade que deve reger os atos administrativos, confia a Requerente o cancelamento da presente multa.

Alega presunção fiscal, em relação às infrações 4, 5, 6 e 7, pois o auditor fiscal elaborou a presente autuação com base em meras suposições da ocorrência do descumprimento da norma, sem qualquer fundamento, lógico ou jurídico, para determinar - com precisão - o descumprimento da norma tributária.

Delimita, dizendo, que o auditor considerou como sendo passíveis de tributação e penalização por descumprimento de obrigações acessórias: *"1) notas fiscais emitidas e canceladas pelo próprio Impugnante; 2) notas fiscais emitidas e canceladas por fornecedores; 3) notas fiscais escrituradas a partir da data da emissão, e, não, a data de entrada das mercadorias, 4) notas fiscais de mercadorias utilizadas para o ativo permanente e insumo, como sendo de mercadorias circulantes."*

Diz que tal situação, demonstra-se colendo colégio julgador, que tais medidas configuram arbitrariedades, *contra legem*, e forma transversa de exigência de tributo, comportamento, - ato - que deve ser rechaçado. Transcreve a jurisprudência do STJ que já sedimentou a ausência ou erro do motivo induz a nulidade do ato administrativo (STJ - Resp 79696/ES - Rel. Min. Felix Fischer - 5ª Turma - DJ 24/11/97).

Destaca que todo ato administrativo, além da obrigação de possuir fundamentação legal, sob pena de violar o princípio da legalidade e o da motivação do ato administrativo, celebrados pelo art. 37, caput, e inciso I, do art. 150, ambos da Constituição Federal de 1988; inciso I, do art. 97 e parágrafo único do art. 142 do CTN; deve ser pautado com base no princípio da verdade material.

Discerne quanto à busca da verdade material. Disse que não mais se tolera que o Estado atue de forma autoritária. Esta atuação era concebível quando o imperialismo ainda reinava. O Estado Absolutista não mais existe, evoluímos para a era do Estado Democrático de Direito, o qual o poder emana do povo e, com isso, o Estado deve agir visando o bem estar da população, proporcionado a garantia dos direitos fundamentais. Cita ensinamento da Ilustre mestre Odete Madauar. No mesmo sentido o Professor Celso Antônio Bandeira de Mello esclarece que: “*A Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrarem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade*”. Considerando os ensinamentos, em consonância com as provas lícitas que a impugnante detém contra todas as infrações descritas nos Auto de Infração em questão, bem como sendo cabível a aplicação desse princípio em todas as fases do processo Administrativo, a verdade formal das infrações imputadas no caso concreto não pode elidir a busca da verdade material.

Salienta que as multas administrativas são tipo de penalidade pecuniária que buscam compensar o possível dano causado pelo contribuinte ao Estado com a prática da infração. E nenhum dano foi causado à Fazenda com a ausência dos registros, tendo em vista estar toda a documentação da empresa a disposição da fiscalização. Assim, tendo em vista o princípio da razoabilidade que deve reger os atos administrativos, confia a recorrente no cancelamento da multa aplicada, acaso eventualmente os ilustres julgadores entendam por ter havido descumprimento de obrigação acessória. E, embora não tenha o autuado descumprido qualquer obrigação perante o Fisco Estadual, o auditor aplicou uma multa. Ocorre que esta multa poderia ser simplesmente cancelada, POR DECORRÊNCIA LÓGICA, tendo em vista que não houve falta de pagamento de imposto, e não houve simulação ou má-fé, ou qualquer dano ao erário público. É o que requer desde já a Impugnante.

Verifica, afirmando, que não houve descumprimento da obrigação principal uma vez que este foi recolhido ao destinatário conforme pode ser comprovado mediante documento de entrega das mercadorias, no entanto, não sendo, portanto o caso de imputação da multa de 200% na forma da legislação estadual, mas, em hipóteses de descumprimento de obrigação acessória uma vez que, houve a falta e o cuidado de obter o carimbo ou certidão de trânsito das mercadorias. Logo, a aplicação de multas nos valores de 100% e 150% sobre o valor do preço das mercadorias caracteriza excesso, desvio de finalidade, violando assim os preceitos constitucionais vigentes e aos princípios jurídicos e legais que devem reger tais procedimentos.

Explica, novamente, que em momento algum agiu de má-fé ou tentou se esquivar do pagamento de tributos, inclusive, obedeceu todas as exigências previstas na legislação aplicável a matéria, sendo o Auto de Infração, bem como a multa aplicada, decorrentes de equivocada interpretação das normas que regem a operação, por parte do Auditor Fiscal.

Pede aos ilustres julgadores, que caso não entendam pela infringência da legislação pela Impugnante, o que certamente não se dará, de nenhuma razoabilidade e moralidade. E, ao aplicar uma norma o agente não deve estar adstrito a sua literalidade, mas deve buscar o equilíbrio entre a legalidade e a finalidade da norma, evitando dessa forma, a prática de atos injustos em nome da legalidade.

Diz que o princípio da moralidade impõe que o agente ao aplicar a lei o faça tendo em vista a consecução do interesse coletivo. Deve-se buscar, nesse contexto qual é a finalidade da norma, para que fim essa norma foi editada. Transcreve lições do professor Hugo de Brito Machado (in O Princípio da Moralidade no Direito Tributário, ed. RT 2ª edição). Reafirma que não existe no Auto de Infração e saneado na decisão de primeiro grau, elementos ou fundamento legal que materializem a majoração dos preços que compõem a base de cálculo das mercadorias, pelo que, totalmente incabível a aplicação da multa tipificada no dispositivo retro mencionado. Cita o CTN - Lei nº 5.172/1966 - Art. 112.

Do exposto e diante da ausência de prova quanto os fundamentos que embasam a majoração dos preços das mercadorias lastreadas nas Notas Fiscais nºs 139.865, 139.866 e 203, bem como, em face

da entrega dos produtos nos destinatários, é flagrante a improcedência da indigitada infração.

Assinala que toda evidência, resta equivocada o levantamento fiscal procedido. Importante, colacionarmos ainda, tratar-se o presente lançamento de ato administrativo capaz de materializar título executivo extrajudicial. Em face de todo o embaraço que, por ventura, pode ser ocasionado à Impugnante, e para o fim de se evitar um possível ajuizamento de Ação Executória tenebrosa, em razão da farta argumentação expendida, é a presente para requerer expressamente uma REVISÃO FISCAL para que seja depurado do suposto débito os valores indevidamente exigidos, com a realização da devida prova pericial.

Por fim, pede-se pela Nulidade ou Improcedência do Auto de Infração. Protesta, requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidas, em especial a juntada posterior de documentos.

Nas fls. 53/54, consta declaração de reconhecimento da infração 2 e extrato de pagamento do SIGAT.

O autuante, às fls. 58 a 64, apresenta a informação fiscal, inicialmente, informa que o contribuinte, que tem como atividade econômica a fabricação de colchões, realiza operações sujeitas ao ICMS das operações próprias e da substituição tributária. Foram auditados os exercícios de 2011 e 2012. O contribuinte apurou o ICMS do período de 01/01/2011 a 31/10/2011 com os benefícios do programa DESENVOLVE (Lei nº 7.980/2001), conforme Resoluções n.º 12/2002 (fls. 23) e 43/2004 (fls. 24), e a partir do período de 01/11/2011, com os benefícios do programa PROBAHIA (Decreto nº 7798/00), conforme Resolução n.º 25/2011 às fls. 22.

Declara que a empresa foi autuada em sete infrações, cujos demonstrativos se encontram na mídia CD de fls. 28 e recibo de fls. 21. As infrações 1 e 2 se referem a erro na apuração do ICMS das operações próprias calculado com esses benefícios fiscais que resultaram no recolhimento a menor desse imposto. A infração 1 engloba o período alcançado pelo DESENVOLVE, e a infração 2 o período do PROBAHIA.

Na infração 3, diz que se refere ao ICMS devido e recolhido a menor nas operações com os produtos relacionados no artigo 353, inciso II, nas quais o contribuinte assume a condição de sujeito passivo por substituição tributária. Nas infrações 4 e 5 se referem, respectivamente, ao ICMS das operações próprias e da substituição tributária devidos pelas saídas de mercadorias nas quais algumas notas fiscais eletrônicas autorizadas foram lançadas como canceladas na escrituração fiscal digital, no que resultou na omissão do pagamento do ICMS dessas operações. E, nas infrações 6 e 7 se referem, respectivamente, ao não registro de algumas notas fiscais de entrada de mercadorias sujeitas e não sujeitas a tributação do ICMS.

Verifica o reconhecimento do contribuinte da infração 2, como procedente, no qual o mesmo contestou as outras seis infrações no seu mérito, expressando entendimento que as multas aplicadas pelo descumprimento das obrigações acessórias elencadas nas infrações 6 e 7 teriam efeito confiscatório, para, ao final, requerer a nulidade do Auto de Infração, ou a sua total improcedência ou a sua revisão fiscal.

O fiscal, por sua vez, começa informando quanto à infração 7, referente ao não registro de notas fiscais de entrada não tributáveis pelo ICMS. Na verdade, não há nela qualquer contestação ao mérito da autuação. Ao contrário, nas folhas 34, em seu penúltimo parágrafo, o contribuinte afirmou categoricamente que as notas fiscais que constam do demonstrativo da infração 7 *"... referem-se a notas de combustíveis e notas utilizadas para compra de materiais utilizados na execução das atividades meio da impugnante, bem como, em obras de construção civil das suas unidades..."* E mais: *"...que tais documentos fiscais referem-se a notas de combustíveis, materiais de construção, e de outros produtos adquiridos pela Impugnante a fim de utilizá-los no exercício da atividade comercial, ou, como insumo."* (antepenúltimo parágrafo da folha 45, sendo os grifos do próprio contribuinte).

Procedente, portanto, a infração 7, conforme reconhece o próprio contribuinte.

Quanto a infração 6, referente a falta de registro de notas fiscais de entradas tributáveis, o autuante acolhe parte da contestação apresentada. Diz que na mídia CD de fls. 51 o contribuinte apresentou uma planilha, denominada "NOTAS FISCAIS_INFRAÇÕES_05_e_06" com uma relação de notas fiscais, contestando a sua inclusão nos demonstrativos de débito das infrações 5 e 6. Explica que, da relação de notas fiscais apresentadas na mídia citada, constam apenas do demonstrativo da infração 6, algumas daquelas notas, cujas informações se encontram no quadro de fls. 59.

Registra que acolheu as razões apresentadas pelo contribuinte para as 14 notas fiscais, todas do exercício 2011, e as excluiu do demonstrativo da infração. Assim, o valor histórico da infração 6 cai de R\$ 103.594,97 (cento e três mil, quinhentos e noventa e quatro reais e noventa e sete centavos) para R\$ 90.826,08 (noventa mil, oitocentos e vinte e seis reais e oito centavos). As ocorrências alteradas são as de 31/01/2011 (de R\$10.021,21 para R\$5.673,65), 28/02/2011 (de R\$2.184,79 para R\$937,57), 31/03/2011 (de R\$2.145,86 para R\$532,16) e 31/12/2011 (de R\$7.077,65 para R\$1.517,24), permanecendo as demais com os valores lançados originariamente no Auto de Infração.

Quanto ao suposto efeito confiscatório das multas das infrações 6 e 7, afirma que não compete ao CONSEF a apreciação da constitucionalidade das normas, conforme disposição literal estatuída no inciso I do artigo 167 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto Estadual n.º 7.629 de 09 de julho de 1999.

Em relação às infrações 4 e 5 se referem ao ICMS das operações próprias e da substituição tributária recolhidos a menor em função do contribuinte ter lançado as notas fiscais de saídas constantes dos demonstrativos dessas infrações com canceladas, quando, na verdade, elas se encontram autorizadas, conforme se pode verificar no portal nacional da nota fiscal eletrônica na internet mediante consulta pública, no endereço <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>.

Pontua que em relação a essas duas infrações, o contribuinte alegou sem comprovação que as operações não ocorreram e que essas alegações não podem subsistir face a documentação comprobatória levantada na auditoria fiscal. Tampouco se pode admitir que simples declarações viessem a ter, caso tivessem sido apresentadas, o condão de tornar sem efeito as notas fiscais autorizadas, emitidas e transmitidas na forma da lei.

No item 2 da contestação apresentada o contribuinte também alegou que se tratavam de notas fiscais destinadas a não contribuintes do ICMS. Afirma que fez uma revisão nos demonstrativos, analisando destinatários e atividades econômicas. São, todos eles, de atividades varejistas relacionadas a comercialização de produtos fabricados pelo autuado, conforme consta do novo demonstrativo feito pelo autuante para essas mesmas infrações, exceto a Nota Fiscal de n.º 55517, da ocorrência de 31/03/2012, destinada a não contribuinte do ICMS.

Esclarece que na revisão feita através dos demonstrativos das infrações 4 e 5, no entanto, foram identificadas a presença de notas fiscais de saídas para outras Unidades da Federação. Mesmo não tendo o contribuinte feito tal contestação, em respeito ao princípio da verdade material, o autuante refez o cálculo do ICMS dessas notas fiscais. Para o ICMS da substituição tributária, foram excluídos os valores lançados referentes as notas fiscais das operações interestaduais identificadas na revisão, além da exclusão da exigência referente a Nota Fiscal 55517. Feitas essas correções, os valores históricos exigidos na infração 5 caíram conforme tabela abaixo:

INFRAÇÃO 5 - Ocorrências	VALOR AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR APÓS CONTESTAÇÃO
30/04/2011	3.979,46	1.188,81
31/07/2011	202,31	70,25
31/03/2012	449,56	165,10
TOTAL	4.631,33	1.424,16

Assevera que para o ICMS das operações próprias, o autuante reduziu, no cálculo das notas fiscais das operações interestaduais, a alíquota do ICMS usada, de 17% para 12%, uma vez que se referem

a saídas para o Estado do Espírito Santo. Essa correção resultou numa redução do imposto exigido na infração 4, em valores históricos, conforme abaixo informado:

INFRAÇÃO 4 - OCORRÊNCIAS	VALOR AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR APÓS CONTESTAÇÃO
28/02/2011	996,33	996,33
30/04/2011	5.176,87	4.109,12
31/07/2011	242,17	195,68
31/03/2012	584,81	584,81
TOTAL	7.000,18	5.885,94

Nas informações relativas à infração 3, que se refere ao ICMS devido na substituição tributária por retenção e recolhimento a menor. Tendo levantando todas as saídas registradas como tal pelo contribuinte, de mercadorias sujeitas a substituição tributária (ST), fez a auditoria o cálculo do ICMS retido por ST e comparado com os valores recolhidos pelo contribuinte, sendo lançado no Auto de Infração as diferenças a menor encontradas.

O contribuinte, em sua contestação, alegou que o autuante considerou saídas para destinatários não contribuintes e, portanto, não sujeitas à retenção do ICMS da substituição tributária. Sustenta que após fazer uma revisão no demonstrativo, considerando também o volume das operações por destinatário, o autuante excluiu da apuração constante dos demonstrativos da infração 3 as saídas para os destinatários relacionados nas fls. 61 a 62. Assim, feitas essas exclusões das folhas citadas, a infração 3, em valores históricos, sofreu a redução abaixo demonstrada:

INFRAÇÃO 3 - OCORRÊNCIAS	VALOR AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR APÓS CONTESTAÇÃO
31/03/2011	632,18	0,00
30/04/2011	47,78	0,00
31/05/2011	1.063,24	163,44
30/06/2011	356,98	0,00
31/07/2011	80,05	0,00
31/08/2011	3.499,59	3.169,38
30/09/2011	2.051,02	0,00
31/10/2011	169,99	0,00
30/11/2011	43,38	0,00
31/12/2011	1.355,15	665,33
31/10/2012	1.016,99	847,52
31/12/2012	1.380,94	901,98
TOTAL	11.697,29	5.747,65

Na infração 1 se refere a recolhimento a menor do ICMS das operações próprias apurado com os benefícios do Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia (Desenvolve), que alcança o período de 01/01/2011 a 31/10/2011. A primeira argumentação contestatória apresentada pelo contribuinte à infração 1 tem início às fls. 34 dos autos, quando alega que a modalidade de cálculo do autuante supostamente seria diferente da do aplicativo disponibilizado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia (SEFAZ-BA), no qual o contribuinte preenche a Declaração Mensal de Apuração do Programa Desenvolve. Mais adiante, no item 3.1.1, que se inicia às fls. 35 dos autos, o contribuinte traz mais elementos para contestar a infração 1, porém de forma contraditória. No terceiro parágrafo da página 36 dos autos reconhece tacitamente a procedência dos valores cobrados ao afirmar que *"...os valores tidos como não recolhidos pela fiscalização, objeto da infração 1 do lançamento que ora se impugna, em verdade serão pagos dentro do prazo dilatado..."*. Em seguida, no entanto, argumenta que o autuante desconsiderou de forma discricionária alguns Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) que, a seu juízo, deveriam constar das operações próprias, para depois centrar a contestação nas operações geradoras de recolhimento do diferencial de alíquotas.

Pontua que de acordo com a Resolução DESENVOLVE n.º 12/2002 (fls. 23), o contribuinte obteve o benefício de dilação do prazo de 80% do saldo devedor gerado nas operações próprias, para pagamento em até 72 meses, com o desconto para pagamento antecipado previsto na Classe II da

Tabela I anexa ao Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pela Decreto n.º 8.205/02, que alcança 80% caso o pagamento seja antecipado em 5 anos. Posteriormente, nova resolução foi concedida a RECONFLEX, de n.º 43/2004 (fls. 24), estabelecendo a dilação do prazo para 90% do saldo devedor gerado nas operações próprias, exclusivamente para a parcela do imposto que excedessem ao valor constante no artigo 2º da Resolução n.º 43/2004, valor esse sujeito a correção anual pela variação acumulada do IGP-M. Para essa parcela do saldo devedor do imposto a resolução estabeleceu o desconto previsto na Classe I da Tabela I anexa ao Regulamento do DESENVOLVE, que alcança a 90% caso o pagamento seja antecipada em 5 anos.

Disse que considerou que toda a contestação apresentada a essa infração e que não possui qualquer fundamento legal, pois conforme consta do texto da infração as fls. 01, o cálculo foi feito com base na Instrução Normativa n.º 27/2009, que não confere ao Auditor Fiscal margem para qualquer discricionariedade.

Destaca que os itens 2.1 e 2.2 daquela resolução estabelecem exaustivamente quais operações e respectivos códigos fiscais não são considerados para fins de aplicação do benefício do DESENVOLVE. O item 2.1.24 exclui expressamente os débitos decorrentes de diferenças de alíquotas.

Frisa que o valor do débito não alcançado pela dilação do prazo tem que ser pago no vencimento previsto para as operações próprias, conforme norma geral da legislação do ICMS. O valor do débito alcançado com o benefício da dilação de prazo se sujeita ao desconto para pagamento antecipado, conforme resoluções e tabela anexa ao Regulamento do Desenvolve anteriormente citadas, de acordo com a data em que ocorrer a antecipação. Os valores do ICMS constantes nas informações econômico-fiscais prestadas pelo contribuinte e os respectivos recolhimentos são inferiores ao apurado pela auditoria fiscal, conforme se pode verificar no demonstrativo da infração 1.

Reitera que a alegação de pagamento parcial não pode prosperar, uma vez que o valor referente a parcela do ICMS beneficiado com a dilação do prazo foi recolhido com o desconto previsto nas resoluções citadas sobre o montante apurado pelo contribuinte em cada mês de apuração, bem assim da parcela não dilatada. Ou seja, examinadas apenas a escrituração fiscal digital elaborada pelo contribuinte e os respectivos documentos de arrecadação, todo o saldo devedor do ICMS por ele declarado foi recolhido de acordo com a sua apuração e com os benefícios do Desenvolve, não havendo mais saldo a recolher. Portanto não houve recolhimento parcial. O que ocorreu foi erro na apuração que resultou no recolhimento a menor, conforme se pode verificar no demonstrativo da infração 1. De forma que, sem a auditoria fiscal e a constituição do crédito tributário através do Auto de Infração, nada mais seria recolhido ao Fisco Estadual pelo contribuinte.

Observar que, após a ciência do julgamento, o contribuinte se sujeitará aos prazos previstos no Regulamento do Desenvolve para o recolhimento dos valores devidos, sob pena de suspensão do benefício instituído por aquele programa. Assim, se manifesta pela procedência integral da infração 1 e disse que também anexou nova mídia CD com os demonstrativos das infrações que foram modificados em função da contestação do autuado, da qual o contribuinte obteve cópia.

Conclui que, tendo em vista que a infração 2 foi reconhecida e integralmente paga pelo autuado, mantém pela procedência integral das infrações 1, 2 e 7, e pela procedência parcial das infrações 3, 4, 5 e 6, de forma que, do valor histórico exigido no Auto de Infração é de R\$285.928,07 passa para o valor de R\$262.888,13.

Na manifestação do contribuinte, fls. 70/84, o sujeito passivo resume a informação fiscal prestada com as mesmas razões da peça defensiva em relação à infração 1. Diz que tais mercadorias são originadas através de vendas a bonificação e mercadorias trocadas, as quais estão enquadradas dentro do regime de substituição tributária, conforme pode ser evidenciado nas tabelas. Cita jurisprudência do STJ, tendo pacificadas as decisões que é ilegal a cobrança de ICMS em bonificações (RESP 993.409-MG, DJE 21/5/2008. RESP 1.167.564-MG, REL. MIN. ELIANA CALMON,

JULGADO EM 5/8/2010; AGRG NO RESP 1.075.076-RS, DJE 17/12/2008; RESP 975.373-MG, DJE 16/6/2008, E EDCL NO RESP 1.085.542-SP, DJE 29/4/2009. RESP 1.111.156-SP, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, JULGADO EM 14/10/2009; RESP 873.203-RJ, REL. MIN. JOSÉ DELGADO, JULGADO EM 17/4/2007).

Quanto às demais imputações impostas ao contribuinte, o mesmo alinha as mesmas razões já esposadas na defesa inicial.

Nas fls. 328, consta intimação ao autuante para prestar manifestação fiscal, no qual o mesmo toma ciência em 09/04/2014 e relata que os autos se encontram em situação de julgamento em Primeira Instância.

Consta às fls. 330 a 334, extrato detalhado de pagamento da infração 2 no valor reconhecido conforme o Auto de Infração e atualizado com o valor de R\$42.530,90.

VOTO

O presente lançamento de ofício contempla sete infrações, tanto por descumprimento de obrigação principal como acessória, devidamente já relatadas.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades, indiretamente ou diretamente arguidas pelo autuado no tocante as infrações 2, 3, 4, 5, 6 e 7, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável. Foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório, haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais.

A infração 1 consta a imputação de que o sujeito passivo recolheu a menos o ICMS em razão de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo prevista pelo Programa de Desenvolvimento Industrial e de Integração Econômica do Estado da Bahia – DESENVOLVE, relativas ao período de 01/01/2011 a 31/10/2011.

O sujeito passivo, conforme alinha o autuante, através da Resolução DESENVOLVE n.º 12/2002 (fls. 23), *obteve o benefício de dilação do prazo de 80% do saldo devedor gerado nas operações próprias, para pagamento em até 72 meses, com o desconto para pagamento antecipado previsto na Classe II da Tabela 1 anexa ao Regulamento do DESENVOLVE, aprovado pela Decreto n.º 8.205/02, que alcança 80% caso o pagamento seja antecipado em 5 anos. Posteriormente, nova resolução foi concedida a RECONFLEX, de n.º 43/2004 (fls. 24), estabelecendo a dilação do prazo para 90% do saldo devedor gerado nas operações próprias, exclusivamente para a parcela do imposto que excedessem ao valor constante no artigo 2º da Resolução n.º 43/2004, valor esse sujeito a correção anual pela variação acumulada do IGP-M. Para essa parcela do saldo devedor do imposto a resolução estabeleceu o desconto previsto na Classe I da Tabela 1 anexa ao Regulamento do DESENVOLVE, que alcança a 90% caso o pagamento seja antecipada em 5 anos.*

Antes de examinar as arguições inerentes ao mérito da presente lide, é necessário analisar, em relação à infração 1, a obediência às questões instrumentais que concedem validade ao presente lançamento.

Verifico que a planilha constante do CD anexado aos autos, à fl. 28, “*ICMS Dilatado e não dilatado*”, demonstra a apuração do imposto devido pelo autuante, ora reclamado no que tange a aludida infração. Ocorre que a imputação é de erro na determinação do valor da parcela sujeita a dilação de prazo, contudo o ICMS exigido não se restringe a esta parcela e é composto da soma da parcela sujeita a dilação de prazo e da parcela não sujeita a dilação de prazo. Assim, foram somados impostos devidos com datas de ocorrências distintas, ou seja, o ICMS não sujeito a dilação de prazo é devido no mês seguinte à apuração do imposto e o sujeito a dilação 72 meses após.

Além do mais, o recolhimento a menos das parcelas com benefício e sem o benefício resultam em consequências distintas para efeito de manutenção do benefício no mês de apuração, conforme determina o Decreto nº 8.205/2002.

Destarte, ficou evidenciado na aludida planilha, com apuração do imposto exigido, constante do já citado CD, à fl. 28, que o sujeito passivo, com exceção dos meses de março e abril de 2011, em todos os demais o ICMS não sujeito a dilação de prazo foi recolhido em valores menores do que o devido, portanto fora do prazo, fato que, por si só, conforme decisões reiteradas desse CONSEF, ensejaria a perda do benefício no mês de apuração, na forma do caput do art. 18 do Decreto nº 8.205/2002.

Diante do exposto, o levantamento efetuado pelo autuante, bem como as ocorrências indicadas e correspondentes valores para cada período exigido, além do montante do próprio imposto exigido não se ajustam a infração imputada, pois não se trata apenas do imposto devido com dilação de prazo, predominando, inclusive, o imposto devido sem dilação de prazo, não podendo ser somadas em uma infração as duas parcelas, não havendo, da forma que foi exigido o imposto, segurança para se determinar a infração em lume, pois, inclusive, resultam em consequências distintas, razão pela qual considero Nula a infração 1, com base no art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

O autuado reconhece a infração 2, cabendo a manutenção da mesma, na medida em que atendeu ao devido processo legal.

A infração 3 se refere ao ICMS devido na substituição tributária por retenção por ter sido recolhido à menor. A fiscalização relacionou todas as saídas registradas de mercadorias sujeitas ao regime substituição tributária (ST), efetuou a apuração do imposto devido por substituição tributária, considerando as margens de cada mercadoria, comparou com os valores recolhidos pelo contribuinte, identificando, assim, que o autuado efetuou a apuração, retenção e recolhimento do imposto devido por substituição tributária em valores menores do que os efetivamente devidos ao fisco estadual.

Ocorre que o sujeito passivo demonstra que foram incluídas nos cálculos da fiscalização, mercadorias destinadas a consumidores finais e para contribuintes de outras unidades federativas, razão pela qual o autuante, corretamente, excluiu da exigência fiscal os destinatários relacionados nas fls. 61 a 62.

Diante do exposto e, conforme ajustes efetuados pelo autuante, remanescem para a infração 3, os valores históricos devidos, conforme demonstrativo a seguir:

INFRAÇÃO 3 - Ocorrências	VALOR AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR APÓS CONTESTAÇÃO
31/03/2011	632,18	0,00
30/04/2011	47,78	0,00
31/05/2011	1.063,24	163,44
30/06/2011	356,98	0,00
31/07/2011	80,05	0,00
31/08/2011	3.499,59	3.169,38
30/09/2011	2.051,02	0,00
31/10/2011	169,99	0,00
30/11/2011	43,38	0,00
31/12/2011	1.355,15	665,33
31/10/2012	1.016,99	847,52
31/12/2012	1.380,94	901,98
TOTAL	11.697,29	5.747,65

No que tange às infrações 4 e 5 se referem ao ICMS das operações próprias e da substituição tributária, recolhidos a menor em função de o contribuinte ter lançado as notas fiscais de saídas constantes dos demonstrativos dessas infrações com canceladas, quando, na verdade, verificou o autuante que elas se encontram autorizadas, conforme se pode verificar no portal nacional da nota fiscal eletrônica na internet mediante consulta pública, no endereço

<http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>.

O certo é que a auditoria fiscal trouxe aos autos as notas e a demonstração de que não há registro de seus cancelamentos.

Diante da arguição do autuado de que as notas fiscais em lume, infração 4 e 5, foram destinadas a não contribuintes, o autuante através de uma revisão nos demonstrativos, analisando destinatários e atividades econômicas demonstra que, com exceção da Nota Fiscal nº 55517, os destinatários das demais notas fiscais exercem atividades varejistas relacionadas à comercialização de produtos fabricados pelo autuado, conforme consta do novo demonstrativo feito pelo autuante para essas mesmas infrações.

O autuante de forma criteriosa e alinhado ao princípio da verdade material, identificou, apesar de não arguido pelo impugnante, entre as notas fiscais de saídas das aludidas infrações, destinatários de outras Unidades da Federação, excluindo-as, além da Nota Fiscal nº 55517, já citada, da presente exigência fiscal remanescendo os valores na infração 5 conforme segue:

INFRAÇÃO 5 - Ocorrências	VALOR AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR APÓS CONTESTAÇÃO
30/04/2011	3.979,46	1.188,81
31/07/2011	202,31	70,25
31/03/2012	449,56	165,10
TOTAL	4.631,33	1.424,16

No que alude a infração 4, o autuante, para o ICMS das operações próprias, reduziu com propriedade, no cálculo das notas fiscais das operações interestaduais, a alíquota do ICMS aplicada, de 17% para 12%, uma vez que se referem a saídas para o Estado do Espírito Santo.

Assim, foi reduzido o valor exigido da infração 4, conforme demonstrativo de debuto que segue:

INFRAÇÃO 4 - Ocorrências	VALOR AUTO DE INFRAÇÃO	VALOR APÓS CONTESTAÇÃO
28/02/2011	996,33	996,33
30/04/2011	5.176,87	4.109,12
31/07/2011	242,17	195,68
31/03/2012	584,81	584,81
TOTAL	7.000,18	5.885,94

Em relação à infração 6, o sujeito passivo reconhece a falta de registro de parte das notas fiscais de entradas tributáveis, bem como o autuante reconhece o cancelamento e registro de 14 notas fiscais, pois as demais contestadas não fazem parte da autuação, todas do exercício 2011, e as excluiu do demonstrativo da infração. Assim, o valor histórico da infração 6 cai de R\$ 103.594,97 (cento e três mil, quinhentos e noventa e quatro reais e noventa e sete centavos) para R\$ 90.826,08 (noventa mil, oitocentos e vinte e seis reais e oito centavos).

O autuante reduz o valor exigido da infração 6, corrigindo com os novos valores das ocorrências que foram de: 31/01/2011 (de R\$10.021,21 para R\$5.673,65), 28/02/2011 (de R\$2.184,79 para R\$937,57), 31/03/2011 (de R\$2.145,86 para R\$532,16) e 31/12/2011 (de R\$7.077,65 para R\$1.517,24), permanecendo as demais com os valores lançados originariamente no Auto de Infração.

Assim, considero a infração 6 parcialmente procedente.

Quanto à infração 7, considero que diante da afirmação do sujeito passivo relativa à natureza das operações e a destinação das notas fiscal alvo da presente exigência assegurando que os aludidos documentos fiscais são notas de combustíveis e notas utilizadas para compra de materiais utilizados na execução das atividades meio da impugnante, bem como, em obras de construção civil das suas unidades e que tais documentos fiscais referem-se a notas de combustíveis, materiais de construção, e de outros produtos adquiridos pela Impugnante a fim de utilizá-los no exercício da atividade comercial, ou, como insumo, fica evidente que contemplam mercadorias não tributáveis, que ingressaram no estabelecimento do sujeito passivo sem o devido registro nos livros fiscais próprios.

Procedente, portanto, a infração 7.

A arguição de que as multas relativas às infrações 6 e 7 têm caráter confiscatório não subsiste. Convém ressaltar que o art. 150, IV, da CF, apesar de não citado, mas sempre lastreando tais arguições, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda. Considero pertinente o exame, relativo a essa matéria, da Professora Mizabel Derzi, alinhado em suas notas de revisão da obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, 7ª edição, à fl. 519. Argumenta a professora, didaticamente, que o referido dispositivo constitucional não impede a aplicação de sanções e execuções de créditos. Não se pode abrigar no princípio que veda utilizar tributo com efeito de confisco o contribuinte omissor que prejudicou o fisco, ferindo os superiores interesses da coletividade.

Quanto ao pedido de cancelamento das multas, entendo que há reiteradas infrações da mesma natureza, não havendo como afastar os efeitos danosos ao fisco estadual, bem como a inexistência de dolo.

Diante do exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, bem como amparado no que alinha o art. 21 do RPAF/BA, recomendo a INFAZ de origem que determine a repetição dos procedimentos fiscais, relativos à infração 1, a salvo de falhas.

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	NULA	111.809,78	0,00	-----
02	RECONHECE	32.413,25	32.413,25	60%
03	PROCEDENTE EM PARTE	11.697,29	5.747,65	60%
04	PROCEDENTE EM PARTE	7.000,18	5.885,94	100%
05	PROCEDENTE EM PARTE	4.631,33	1.424,16	150%
06	PROCEDENTE EM PARTE	103.594,97	90.826,08	-----
07	PROCEDENTE	14.781,27	14.781,27	-----
TOTAL		285.928,07	151.078,35	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269182.003/13-4**, lavrado contra **RECONFLEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COLCHÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$45.471,00**, acrescido das multas de 60% sobre R\$38.160,90, 100% sobre R\$5.885,94 e 150% sobre R\$1.424,16, previstas no art. 42, II, alíneas “a”, “b” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$105.607,35**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos. Recomenda-se a Infaz de Origem a repetição dos procedimentos fiscais relativos a infração 1.

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, 29 de janeiro de 2015.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR