

**A. I. Nº** - 269275.0009/14-5  
**AUTUADO** - M M DA ROCHA DE PAULO AFONSO  
**AUTUANTE** - JOSÉ RICARDO SANTOS CORREIA DA CUNHA  
**ORIGEM** - INFAP PAULO AFONSO  
**INTERNET** - 25.03.2015

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF Nº 0041-04/15**

**EMENTA: ICMS. 1. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS.** Diferença constatada no cotejo entre o valor do imposto escriturado no livro de Registro de Entradas e o Registro de Apuração do ICMS. Infração perfeitamente caracterizada. **2. MULTA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL.** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. PERCENTUAL APLICADO SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo, convertendo-se a exigência relativa ao ICMS não antecipado em multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96. Infração parcialmente caracterizada, após exclusão de aquisições de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária. **3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA.** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração caracterizada. **4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. a) MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO.** Descumprimento de obrigações acessórias. Multas de 10% e 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infrações parcialmente caracterizadas uma vez que o contribuinte faz prova da escrituração regular de nota fiscal no livro Registro de Entradas. **5. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS.** AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Infração devidamente caracterizada e não contestada. Rejeitas as arguições de nulidade do lançamento fiscal, bem como, da decadência de parte do crédito tributário ora exigido. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 30/09/2014, exige ICMS no valor de R\$7.592,71, sob a acusação do cometimento das seguintes irregularidades à legislação tributária deste Estado:

Infração 01 - Recolheu a menor ICMS em decorrências de divergências entre os valores lançados no Livro Registro de Entradas de Mercadorias e os escriturado no Livro de Apuração do ICMS. Consta que o contribuinte em alguns meses do período fiscalizado utilizou créditos lançados no

livro de Registro de Apuração do ICMS – RAICMS no item “entradas/prestações com crédito do imposto” em valores superiores aos constantes no livro Registro de Entradas de Mercadorias – RE. Consta, ainda, que foi feito o conta corrente fiscal da empresa autuada. Período: janeiro a março de 2009, maio a setembro de 2009, janeiro a março de 2010, junho de 2010 a fevereiro de 2011, maio a setembro de 2011, janeiro a abril de 2012 e junho a setembro de 2012. Valor: R\$5.219,99.

Infração 02 – Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser pago por antecipação parcial, referente a aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fim de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saídas posteriores tributadas normalmente. Período: agosto a dezembro de 2010, janeiro e março de 2011 e setembro de 2011. Valor: R\$476,37.

Infração 03 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação alcançadas pelo regime de Substituição Tributária conforme anexo 88 (calçados). Período: novembro de 2010. Valor: R\$650,12.

Infração 04 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Mercadorias com ciclo de tributação encerrado (sujeitas ao regime de Substituição Tributária). Período: novembro de 2011 e fevereiro de 2012. Valor: R\$95,99.

Infração 05 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal. Período: agosto e dezembro de 2010. Valor: R\$816,40.

Infração 06 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Período: julho de 2011 e fevereiro de 2013. Valor: R\$333,84.

Impugnando o lançamento fiscal (fls. 32/37) a empresa, preliminarmente, aponta as infrações a ela imputadas, a tempestividade e os requisitos de admissibilidade de sua defesa para, em seguida, requerer a nulidade do presente lançamento fiscal.

Como preâmbulo deste pedido, discorre sobre o ato de lançamento, que, diz, *“ainda que não se confunda com o auto de infração, nele se consubstanciará, passando a surtir validamente os seus efeitos”*. Assim, *“o auto de infração, possui caráter constitutivo – sem embargo de opiniões divergentes – inovando o ordenamento jurídico, não se limitando, somente a declarar algum evento já existente. É, portanto, norma individual e concreta, posto que, além de constatar a existência de um evento contrário à legislação tributária, documentando-o e tornando-o fato, também cuida de imputar o tratamento previsto em lei para a espécie ali registrada. Assim temos que, tanto o lançamento como o auto de infração são atos administrativos que comportam em seu cerne normas jurídicas individuais e concretas. Porém, variante é a natureza do conteúdo dos antecedentes e conseqüentes de um e outro ato”,* para, em seguida, dizer que *“O lançamento tem como antecedente um fato lícito e como conseqüente possui uma relação jurídica de tributo, ao passo que, o auto de infração veicula no seu antecedente uma transgressão e no conseqüente a instituição de um liame jurídico sancionatório. O que se verifica na presente questão, é que, em um mesmo artefato se documentam os dois atos, ou seja, num único suporte físico, sob a epígrafe “auto de infração”, se encontram tanto o lançamento exigindo um tributo devido, como o outro, onde se reconhece uma pretensa infração à legislação tributária. Verifica-se, pois, que ambos os institutos, norteados por institutos jurídicos distintos, foram formalizados em único documento pelo sujeito ativo da obrigação tributária”*.

E continua: *“Ainda que sejam atos distintos, não de ser tidos como correlatos, uma vez que, na perseguição dos seus objetivos maiores – obter a satisfação de pretensão crédito – o FISCO deverá fazer uso de ambos os atos, posto que, a pura documentação do lançamento não será hábil ao fim pretendido se não houver o fiel cumprimento das exigências legais, o que nos leva a distinção entre obrigação e crédito tributário”,* conforme discorre, para concluir que: *“Tal*

*exposição, longe de ser mera elucubração descabida, tem o claro objetivo de realçar o encadeamento entre conceitos diversos, demonstrando a conexão lógica dos vários institutos de Direito Tributário. Assim a exigibilidade da obrigação pode ser inexistente ou não, ser válida ou inválida, eficaz ou ineficaz”.*

Após tal preâmbulo, passa a discorrer sobre os princípios que regem o processo, no caso o administrativo, que tem como coluna basilar o princípio da verdade material (o qual discorre), que deve prevalecer acima das formalidades processuais.

No presente caso, afirma que o fisco estar a exigir imposto do qual não é sujeito passivo, sendo-lhe aplicada multa sem que tenha dado causa, o que inquina o lançamento à nulidade, posto que em desconformidade ao ordenamento jurídico. Afirma que o demonstrativo elaborado pelo fiscal deveria relacionar todas as notas fiscais, discriminando-as uma a uma, sendo tal requisito indispensável para configurar a infração cometida. Portanto, carece de sustentação legal a aplicação da multa por infração com fulcro no art. 42, II, “a”, “d” e “f” da Lei nº 7.014/96.

Portanto, carecendo de suporte a multa aplicada, o Auto de Infração é nulo.

Passa a contestar as infrações.

Infração 01 – diz que não recolheu a menor o ICMS, como exigido na ação fiscal, uma vez que utilizou os créditos fiscais a que possuía relativos ao seu direito de restituição de ICMS pago por antecipação tributária, em decorrência de devolução de compras com mercadorias alcançadas pela substituição tributária, conforme Notas Fiscais de Devolução de Compras que relacionou, apresentando exemplos. Afirma, ainda, que *“A exposição dos fatos acima tem como única e exclusiva finalidade assegurar ao atuado o direito constitucionalmente previsto da ampla defesa, pois, somente com preenchimento de todos os requisitos, permitirá a obtenção de informações seguras ao atuado, estas importantes para a elaboração de sua defesa, como se faz comprovar através da Notas Fiscais acima relacionadas ora acostadas (doc.01 a 147)”*.

Ainda em relação à infração 01, advoga de que os fatos geradores ocorridos entre 31/01/2009 a 31/05/2009 já se encontram decaídos, conforme determinações do art. 173, do CTN.

Infração 02 – indicando todas as notas fiscais autuadas, diz não ter conhecimento das operações comerciais realizadas através das notas fiscais nºs 244 e 245, emitidas em 19/08/2010, só tomando conhecimento do fato através da ação fiscal. Assim, não é sujeito passivo da obrigação tributária. Entende que cabe ao fisco comprovar o recebimento das mercadorias através do conhecimento de transporte.

Em relação à nota fiscal nº 2736, emitida em 08/11/2010, o imposto foi pago através de GNRE em 09/11/2010 como prova as cópias do documento fiscal e da GNRE apensada aos autos (doc. 150 e 151).

Nota fiscal nº 6381, emitida em 14/12/2010, de igual forma, o imposto foi recolhido através de GNRE em 16/12/2010 (doc 152 e 153).

Infrações 03 e 04 – não concorda que não recolheu o imposto por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, uma vez que a nota fiscal nº 179, emitida em 10/11/2010, foi devolvida pela própria fábrica para seu estoque por motivo de extravio total da mercadoria através da nota fiscal nº 5303 (doc. 154 e 155). A respeito da nota fiscal nº 880636, emitida em 18/02/2012, as mercadorias foram devolvidas através da nota fiscal nº 45117 emitida em 13/03/2012 (doc. 156 e 157).

Infração 05 - Quanto àquela de nº 3646 emitida em 22/12/2010 foi devidamente escriturada no momento de seu ingresso no estabelecimento, ou seja, em 06/01/2011 (doc. 158 a 162). Em assim sendo, esta infração não poderia prosperar, nem tampouco, a multa aplicada.

Por tudo exposto, requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente, *“desconstituído-se a penalidade aplicada, por falta de presunção legal”*.

O auditor que prestou informação fiscal (fls. 271/274), inicialmente, afirma ser incabível o pedido de nulidade argüido já que o lançamento fiscal contém todos os elementos que determinam com segurança as infrações ora questionadas.

Rebate, em seguida, os argumentos defensivos, como se segue:

Infração 01 – ressalta que a infração é facilmente detectada na escrituração do contribuinte, pois em alguns meses do período fiscalizado ele utilizou créditos lançados no item “entradas/prestações com crédito do imposto” em valores superiores aos constantes no livro Registro de Entradas de Mercadorias. Em assim sendo, foi refeito o conta corrente da empresa (fls. 10/13) e apensado aos autos cópias dos respectivos livros fiscais (fls. 14/ 75).

Exemplificou com o mês de fevereiro de 2009, como foi apurado o imposto ora exigido.

Em seguida observa que o contribuinte justifica os “erros” na escrituração, por ter emitido *Notas Fiscais de devolução de compras e Notas Fiscais de Ressarcimento. Nas suas notas de compras (referentes a mercadorias calçados), quando recebeu a Nota de Entrada o imposto não veio retido; o contribuinte recolheu o imposto referente a Substituição Tributária que quando do desfazimento do negócio, atendendo à regra do § 2º do Art. 368, do RICMS-BA/97”, o qual transcreve. E acrescenta que estas determinações regulamentares, bem como aquelas do art. 75, do RPAF/BA, dão suporte para que o contribuinte possa pleitear a restituição de indébito de valores recolhidos de imposto devido por substituição tributária referente a mercadorias que por algum motivo tiveram que ser devolvidas.*

Em relação ao questionamento sobre a decadência exposta pelo impugnante, saca das determinações do art. 965 do RICMS/97, para afirmar que a constituição do crédito tributário somente decairia no prazo de cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da sua constituição. Portanto, até 31/12/2014 ele poderia ser reclamado.

Infração 02 – quanto à alegação de que não tomou conhecimento das operações comerciais realizadas através das notas fiscais nº 244 e 245, ressalta que da mesma maneira que a fiscalização consulta o Sistema de Nota Fiscal Eletrônica – NF-e, o contribuinte, por dever, deve igualmente pesquisar. Observa que ambos os documentos foram autorizados pelas SEFAZ (origem e destino) e RFB.

Infração 03 – observa que o contribuinte alega que a NF-e nº 179, emitida em 10/11/2010, foi devolvida pela própria fábrica por motivo de extravio. Foi emitida a NF-e nº 5303. Acontece que a emissão deste último documento foi realizada em 28/10/2014, com mais de três anos após o ocorrido, bem como, após a lavratura do Auto de Infração.

Infração 04 – como mencionado na infração 03, a NF-e de devolução (NF-e nº 5303 referente a NF-e nº 179) somente foi emitida 28/10/2014, com mais de três anos após o ocorrido, bem como, após a lavratura do Auto de Infração.

Infração 05 – As NF-e’s foram autorizadas por ambas as SEFAZ (origem/destino) e pela RFB. Não foram registradas na escrita fiscal da empresa.

Infração 06 – a empresa apenas transcreve os seus dados em sua impugnação, mas não faz qualquer questionamento a respeito da mesma.

Mantém a autuação.

## VOTO

O impugnante diz que, com base no art. 173, do CTN os fatos geradores do ICMS ocorridos entre 31/01/2009 a 31/05/2009 já se encontram decaídos.

Esta é interpretação equivocada do n. defendente. O nominado artigo determina, para o caso em questão:

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

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

*[...]*

Os fatos geradores contestados são dos meses de janeiro a maio de 2009. Pelos fundamentos do art. 173, do CTN o direito da Fazenda Pública de lançar o crédito tributário se iniciou em 01/01/2010 e se extinguiu em 31/12/2014. A lavratura do Auto de Infração se deu em 30/09/2014.

Diante destas considerações, afasto a arguição de decadência levantada pelo defendente.

A empresa sustenta que um Auto de Infração, instrumento que sustenta a legalidade do lançamento fiscal (crédito tributário) deve conter todos os elementos de provas (princípio da verdade material) para que possa surtir efeito legal. Que nos demonstrativos elaborados deveriam ter sido relacionadas todas as notas fiscais, discriminando-as uma a uma, sendo tal requisito indispensável para configurar a infração cometida. Afora não ser sujeito passivo da relação tributária ora em discussão. Com tais afirmativas diz carecer de sustentação legal a aplicação da multa por infração com fulcro no art. 42, II, “a” , “d” e “f” da Lei nº 7.014/96. Portanto o lançamento fiscal é nulo.

Em relação ao primeiro argumento da empresa, da análise dos termos e procedimentos tomados pelo fiscal autuante, expressamente se constata que o trabalho fiscal seguiu os roteiros de fiscalização emanados desta Secretaria da Fazenda e embasados na legislação tributária deste Estado. Em todos os levantamentos elaborados (fls. 76/91) relativos às infrações 02 a 06, os quais foram fornecidos ao contribuinte, estão indicadas todas as notas fiscais, bem como, todos os cálculos elaborados. O fato de ao processo não terem sido apensadas cópias das notas fiscais, tal situação em nada macula o procedimento fiscal uma vez que se trata de documentação pertencente ao sujeito passivo. Além do mais, todas as chaves de acesso das NF-e eletrônicas foram indicadas, podendo o autuado exercer plenamente o seu direito de defesa, como, aliás, o fez. E quanto à infração 01, a fiscalização pautou-se nos registros feitos pelo próprio autuado nos livros fiscais, escriturados por ele próprio. Para o objetivo e prova da constatação da irregularidade fiscal constatada, não tem pertinência se analisar os documentos fiscais e sim os valores tomados, mensalmente, pela empresa dos créditos fiscais para apuração do imposto. As cópias os livros estão anexadas aos autos, conforme fls. 14/75 dos autos.

Em relação ao segundo argumento, a afirmativa do contribuinte de não ser sujeito passivo da relação tributária é opinião pessoal (infração 02), inclusive em desarmonia com a legislação em vigor. Este argumento será retomado quando da análise do mérito da nominada infração.

O método de fiscalização está perfeitamente descrito no Auto de Infração e nos papéis de trabalho que o autuado recebeu, já que a defesa neles está respaldada. Ao contribuinte foi dado a conhecer o início da ação fiscal, cuja intimação a assinou (fl. 09). As auditorias realizadas seguiram os roteiros de fiscalização emanados desta Secretaria de Fazenda. O Auto de Infração/Termo de Encerramento de Fiscalização encontra-se regularmente elaborado com a descrição dos fatos, os dispositivos legais infringidos, bem como, daqueles das multas aplicadas, tudo com fundamento no art. 39, do RPAF/BA.

Pelo exposto, resta claro que os princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material e da garantia de ampla defesa foram rigorosamente obedecidos, não havendo motivação para se alegar as determinações do art. 18, do RPAF/BA (nulidade da ação fiscal). Por consequência, os argumentos de defesa não podem ser recepcionados.

No mérito a infração 01 acusa o contribuinte de ter recolhido a menor o ICMS em decorrências de divergências entre os valores lançados no livro Registro de Entradas de Mercadorias - RE e os escriturado no livro de Apuração do ICMS - RAICMS.

O autuante informa de que em alguns meses do período fiscalizado a empresa utilizou créditos lançados no livro RAICMS no item “entradas/prestações com crédito do imposto” em valores

superiores aos constantes no livro RE. O autuante refez o conta corrente fiscal da empresa autuada.

O argumento da defesa apresentada não possui o condão de desconstituí-la.

Primeiro, é necessário ressaltar que para a correta apuração mensal do imposto, o campo “Crédito do Imposto - entradas/prestações com crédito do imposto” do RAICMS deve espelhar fielmente os valores lançados no RE. Da mesma forma, o campo “Débito do Imposto – por saídas/prestações com débito de imposto” espelha as efetivas vendas e/ou prestações realizadas. Créditos e débitos outros são discriminados separadamente, inclusive como faz a própria empresa autuada.

Em segundo, resta efetivamente provado pela escrituração fiscal do contribuinte que no campo **“Crédito do Imposto - “entradas/prestações com crédito do imposto”** do livro RAICMS foram lançados valores completamente diferentes daqueles lançados no livro RE (coluna imposto creditado), a exemplos:

MÊS/ANO	RAICMS	LE	FLS. DOS AUTOS
01/2009	20,55	7,14	14/15
02/2009	2.097,60	1.587,45	16/17
03/2009	4.209,88	3.537,60	18/19

Em terceiro, o argumento da defesa de que o fiscal não considerou os créditos a que tinha direito do ICMS pago por antecipação tributária, em decorrência de devolução de compras com mercadorias alcançadas pela substituição tributária, conforme Notas Fiscais de Devolução de Compras que relacionou não espelha a verdade dos fatos, como se segue.

A empresa, para apuração do imposto mensal devido, tomou como créditos aqueles escriturados no seu LE, porém o fez de maneira errônea, conforme acima descrito. Em seguida, considerou no campo “Outros créditos” todos aqueles a que tinha direito (antecipação parcial, ressarcimento de ICMS, por exemplo), bem como, os estornos de débito referente a todas as notas fiscais nominadas em sua defesa - crédito fiscal do ICMS pago por antecipação tributária, em decorrência de devolução de compras com mercadorias alcançadas pela substituição tributária. Em seguida apurou o imposto mensal – saldo devedor e/ou credor.

O autuante, por sua vez, considerou todos os créditos fiscais escriturados pela autuada na coluna de “Outros Créditos” - antecipação parcial, ressarcimento de ICMS, por exemplo, bem como, os estornos de débito referentes a todas as notas fiscais nominadas na defesa e referentes aos créditos fiscais decorrentes do pagamento da antecipação tributária, por devolução de compras com mercadorias alcançadas pela substituição tributária, com uma única diferença: levou em consideração os valores dos créditos da coluna **“Crédito do Imposto - entradas/prestações com crédito do imposto”** aqueles lançados no livro RE e não os escriturados, erroneamente, pela empresa no seu RAICMS.

Esta situação resta clara ao analisar o levantamento feito pelo autuante e que se encontra às fls. 12/13 dos autos. Exemplifico com os três primeiros meses, cujos exemplos servem para os demais.

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
jan/09	7,14	20,55	2.206,64	14,69	2.241,88	2.228,47
fev/09	1.587,45	2.097,60	736,96	272,71	3.107,27	2.597,12
mar/09	3.537,50	4.209,88	3463,73	413,14	8.086,75	7.414,37

**LEGENDAS:**

- (1) – Livro Registro de Entradas – fls. 15, 17 e 10 dos autos.
- (2) – Imposto creditado no RAICMS em desacordo com aquele do LE – fls. 14, 16 e 18 dos autos.

- (3) e (04)– Outros créditos (antecipação parcial, ressarcimento e estornos), não existindo diferenças entre o levantamento do fisco e os valores escriturados pela empresa – fls. 14, 16 e 18 dos autos.
- (5) Valores utilizados pela empresa como créditos fiscais - fls. 14, 16 e 18 dos autos.
- (6) Valores dos créditos fiscais que o autuante apurou – fls. 12 e 13 do PAF.

Após esta apuração, o fisco estadual refez o conta corrente da empresa (fls. 10/11) considerando os créditos fiscais que apurou (**item 6**) e exigiu o imposto na forma do presente lançamento fiscal.

Diante de todas as provas constantes nos autos e da forma como foi calculado o imposto ora exigido, não tem qualquer pertinência a alegação de defesa.

A infração 01 é mantida em sua totalidade.

A infração 02 trata de multa percentual sobre o ICMS que deixou de ser pago por antecipação parcial, referente a aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fim de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

O impugnante enumera todas as notas fiscais autuadas e conforme demonstrativos elaborados pelo fiscal autuante (fls. 76/82).

Em relação às razões de defesa, tenho a considerar:

NF-e nº 444 e 445 – o impugnante diz não ter conhecimento das operações comerciais realizadas através das nominadas NF-e. Em assim sendo, não é sujeito passivo da obrigação tributária. Entende que cabe ao fisco comprovar o recebimento da mercadoria através do conhecimento de frete de entrega da transportadora ao estabelecimento comercial.

Este é argumento sem qualquer base para ser considerado. Ressalto que a infração em combate trata de multa percentual sobre o valor das mercadorias que foram adquiridas e **registradas** (grifo) na escrita fiscal do contribuinte, com o imposto, por antecipação parcial, recolhido quando de suas vendas. Ou seja, o próprio impugnante as registrou em sua escrita fiscal. Em assim sendo, impossível não ter conhecimento das mesmas. E, por consequência, sem qualquer motivação alegar não ser sujeito passivo da relação tributária.

E a prova contundente que tem o fisco é a própria escrita fiscal da empresa. A única forma que o impugnante teria para desconstituir a infração sobre tais documentos seria provar que eles não foram escriturados e, por equívoco, o autuante assim os considerou. Em vista deste fato, sem qualquer pertinência o argumento de que o fisco deveria fazer prova através do conhecimento de transporte.

NF-e's de nºs 2736 e 6381 (novembro e dezembro de 2010), afirma que o imposto foi pago através de GNRE. Traz ao processo cópias dos documentos fiscais e das GNRE's (fls. 256/259). A empresa emitente foi a Vast Sky Internacional Ltda., estabelecida no Estado de Santa Catarina.

Este seria argumento incompatível com o que ora se exige, ou seja, multa pela falta de recolhimento, no prazo regulamentar, do ICMS antecipação parcial, pois o imposto recolhido através de GNRE se refere ao ICMS-ST.

O auditor fiscal omite-se de fazer qualquer consideração a respeito destes documentos quando prestou sua informação fiscal.

As mercadorias constantes das NF-e são as seguintes: mochilas (diversas cores), mochilas para notebook e pasta-notebook (diversas cores), bolsa uva, lancheiras e estojos (fls. 256 e 258) que se encontram enquadradas na antecipação total interna deste Estado (art. 353, II, 38, do RICMS/97, para se ficar adstrito a norma regulamentar vigente à época dos fatos geradores).

Ao cuidar de observar a legislação em vigor, e na data de ocorrência dos fatos geradores, existiam dois Protocolos (e ainda vigentes) sobre a responsabilidade do remetente das mercadorias objeto

da autuação relativa a estes dois documentos fiscais em proceder ao recolhimento do ICMS-ST: aquele de nº 109/09 e o de nº 28/10. Porém ambos são Protocolos entre o Estado da Bahia e os Estados de São Paulo e Minas Gerais, respectivamente, e não com o Estado de Santa Catarina, que possui protocolos firmados com outros Estados (exemplo: Protocolo ICMS nº 199/2009), mas não com este Estado. Inclusive, analisando as NF-e's, nelas o ICMS-ST não se encontra destacado.

Em assim sendo, as mercadorias não se encontram enquadradas no regime da substituição tributária por força de Convênios e Protocolos que determinem a responsabilidade do remetente em recolher o imposto. Elas encontram-se enquadradas no regime da antecipação tributária interna.

Entretanto, além de trazer aos autos cópia das GNRE's com o imposto recolhido, em pesquisa junto ao sistema de arrecadação desta Secretaria de Fazenda, de fato, o imposto relativo a estes dois documentos fiscais foi recolhido ao Erário.

Assim, embora em desacordo com a legislação posta, o contribuinte recolheu em sua integralidade o imposto devido quando das aquisições das mercadorias e não no momento de suas saídas.

O RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores, assim determinava:

*Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subseqüentes 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.*

[...]

*§ 3º Poderão ser utilizados como crédito fiscal, pelo destinatário, tanto o imposto da operação normal destacado no documento como o imposto pago por antecipação, sempre que:*

[...]

**III - apesar de não haver convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade federada de origem das mercadorias que preveja a substituição tributária, for feita, mesmo assim, a retenção do imposto em operações com mercadorias não enquadradas na substituição tributária pela legislação deste Estado, desde que disponha de comprovante do efetivo recolhimento do imposto retido e que faça imediata comunicação do fato à repartição fazendária do seu domicílio.** (grifo não original)

*§ 6º Nos casos em que a legislação permita a utilização, como créditos fiscais, tanto do imposto relativo à operação normal como do antecipado, o destinatário lançará o documento fiscal no Registro de Entradas, na forma regulamentar, indicando, na coluna "Observações", o valor do ICMS antecipado, cujo montante, no final do período, será transportado para o item "007 - Outros Créditos" do Registro de Apuração do ICMS.*

Com isso restou provado que, mesmo equivocadamente, o ICMS em relação a estas duas NF-e's foi recolhido quando da entrada das mercadorias no estabelecimento da empresa autuada e antes do lançamento de ofício.

Em relação às NF-e's de nºs 57090 e 27200, o autuado não as contesta. Apenas as indicam na infração. Não havendo lide estabelecida, por consequência, as mantenho na ação fiscal.

Pelo exposto a infração 02 é mantida parcialmente no valor de R\$211,53, excluídos da autuação os meses de novembro e dezembro de 2010.

A infração 03 diz respeito a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação alcançadas pelo regime da substituição tributária (calçados). Mês de novembro de 2010 e referente a NF-e nº 179, com data de 10/11/2010 – demonstrativos fls. 84/85.

O impugnante diz que as mercadorias foram devolvidas pela própria fábrica para seu estoque, por motivo de extravio total da mercadoria, através da nota fiscal nº 5303 (fls. 260/261).

Aqui existe uma grande confusão por parte da empresa autuada. Explico: se existiu extravio das mercadorias quando dos seus envios ao adquirente, de fato, ela não deveria constar na escrita fiscal do impugnante. Mas, para que se caracterize o extravio, é necessário que o fornecedor, no momento do acontecimento, emita nota fiscal de entrada indicando o motivo do extravio e baixe



as mercadorias dos seus estoques, já que mercadorias não mais existentes. No presente caso, a situação de extravio não restou caracterizada.

O que poderia restar caracterizada, e como prova a NF-e nº 5303 que trouxe o impugnante para desconstituir a infração, seria uma devolução de mercadorias conforme nela consignado.

Neste caso como remetente e destinatário são obrigados a emitir notas fiscais, determinava à época o RICMS/97:

*Art. 651. Ao devolver mercadorias que tenham entrado no estabelecimento, a qualquer título, o contribuinte ou pessoa obrigada à emissão de Nota Fiscal emitirá este documento, com destaque do imposto, se for o caso, a fim de dar curso às mercadorias, no trânsito, e para possibilitar a utilização do crédito fiscal pelo estabelecimento de origem, quando admitido, mencionando, nele, o motivo da devolução, o número, a série e a data do documento fiscal originário, e ainda o valor total ou o relativo à parte devolvida, conforme o caso, sobre o qual será calculado o imposto.*

*Parágrafo único. Na devolução, devem ser tomadas como base de cálculo e alíquota as mesmas consignadas no documento originário, a não ser que este tenha sido emitido de forma irregular, com imposto destacado a mais, hipótese em que a base de cálculo e a alíquota a serem aplicadas serão aquelas que deveriam ter sido utilizadas corretamente.*

*Art. 652. Na hipótese de devolução de mercadoria cuja entrada tenha ocorrido sem utilização de crédito fiscal pelo recebedor, será permitido a este creditar-se do ICMS lançado na Nota Fiscal de devolução, desde que em valor igual ao do imposto lançado no documento originário.*

*§ 1º No caso de devolução de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, observar-se-á o disposto:*

*I - no art. 368, relativamente à saída em devolução;*

*[...]*

Portanto, o remetente, volto a dizer, para o específico caso, não poderia emitir NF-e de “devolução de mercadorias”, pois o adquirente é pessoa jurídica obrigada a emitir nota fiscal.

E, para finalizar, a NF-e, dita de devolução, foi emitida em 28/10/2014, ou seja, mais de quatro anos após o fato dito acontecido. E mais grave, após a lavratura do Auto de Infração, que se deu em 30/09/2014.

Diante de tudo exposto, não tem base legal, nem mesmo sentido lógico, se tomar como prova do não pagamento do ICMS-ST a dita devolução (ou como diz o impugnante, o extravio) das mercadorias constantes na NF-e nº 179.

Para desconstituir a infração ora impugnada, a empresa deveria ter trazido aos autos prova, efetiva e legal, do extravio das mercadorias, e que por esta razão não adentraram em seu estabelecimento, ou ter trazido a prova dos seus procedimentos realizados quando da devolução das mercadorias.

Em assim sendo, as razões defensivas não possuem o condão de descaracterizar a infração 03. Por consequência, ela é mantida.

A infração 04 trata da aplicação de multa percentual pelo fato da empresa não ter escriturado notas fiscais que acobertaram aquisições de mercadorias com fase de tributação encerrada (multa de 1%) demonstrativos fls. 86/87. Os documentos fiscais autuados foram os de nº 179 e 880636.

Apreciando as razões de defesa, não posso a elas dar guarida, pois:

NF-e nº 179 – conforme tudo exposto na infração 03, o contribuinte, em qualquer momento, provou que as mercadorias não foram por ele recebidas. Assim, além da exigência do imposto devido por antecipação tributária, é devida a multa percentual pela falta do seu registro na escrita fiscal da empresa.

NF-e nº 880636 com data de emissão em 18/02/2012 - traz a defesa cópia da NF-e nº 45117 (de entrada - fl. 263) emitida pela Nike do Brasil Com Part Ltda. em 13/03/2012, objetivando comprovar a devolução das mercadorias.

Ora, diante das determinações da norma regulamentar e já expostas o contribuinte não poderia assim agir. Deveria ele próprio, obrigatoriamente, emitir a NF-e de devolução objetivando oferecer o crédito ao fornecedor e, por consequência, anulando o crédito que tomou, quer seja no seu conta corrente fiscal, ou mesmo pelo imposto pago por substituição tributária (acaso realizado), já que as mercadorias são ténis, bem como, dando trânsito às mercadorias devolvidas. Em assim sendo, a NF-e emitida pela Nike do Brasil Com Part Ltda não comprova a efetividade da devolução das mercadorias.

E faço aqui as seguintes observações:

- 1) o procedimento adotado pelo autuado quando procede a devoluções de mercadorias é emitir o documento fiscal de devolução, com CFOP 6202 (fls. 107/255) e não que, esporadicamente, aceite que seu fornecedor aja em completa dissonância com a norma regulamentar.
- 2) Embora a NF-e esteja autorizada pelas Secretarias de Fazendas, esta autorização significa, apenas, que o Órgão Fazendário recebeu uma solicitação para a realização de uma determinada operação comercial a partir de determinada data e que verificou, previamente, determinados aspectos formais (autoria, formato e autorização do emitente) e não que a operação comercial está em conformidade com toda a norma legal posta.

Por tudo exposto, mantenho em sua totalidade a infração 04.

A infração 05 trata, igualmente, de multa percentual sobre aquisições de mercadorias cujos documentos fiscais não foram escriturados. Neste caso, como as mercadorias estão enquadradas no regime normal de apuração foi aplicada multa de 10%. Demonstrativos fls. 88/89. Os documentos fiscais autuados foram os de nº 244, 245 e 3646.

Quanto aos argumentos de defesa:

NF-e nº 444 e 445 – diz desconhecê-las. Conforme exposto na infração 02, tais notas fiscais estão escrituradas na escrita fiscal do próprio contribuinte. Assim sendo, tal argumento não tem o condão de desconstituir a infração ora em combate.

NF-e nº 3646 – o contribuinte traz aos autos cópia do seu livro Registro de Entradas (fls. 264/265) onde consta que a mesma encontra-se escriturada. Diante desta prova, a infração relativamente a este documento fiscal é desconstituída, sendo improcedente a cobrança da multa relativa à data de ocorrência do mês de dezembro de 2010.

Infração mantida no valor de R\$426,70.

Por fim, a infração 06 diz respeito a falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Demonstrativo fls. 90/91. Documentos autuados os de nº 1663 e 3128.

A empresa embora tenha contestado a multa aplicada (art. 42, II, “f”, da Lei nº 7014/96 – fl. 100 dos autos), afirmando, sem motivação, ser nulo o lançamento fiscal, não contesta o mérito da autuação. Com fundamento do art. 123, 140, 142 e 143, do RPAF/BA, mantenho em sua totalidade a infração.

Por tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração no valor de R\$6.938,17, conforme demonstrativo a seguir.

	VALORES TOTAIS
INFRAÇÃO 01	5.219,99
INFRAÇÃO 02	211,53
INFRAÇÃO 03	650,12
INFRAÇÃO 04	95,99
INFRAÇÃO 05	426,70
INFRAÇÃO 06	333,84
<b>TOTAL AI</b>	<b>6.938,17</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269275.0009/14-5**, lavrado contra **M M DA ROCHA DE PAULO AFONSO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.203,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, “d” e “f” da Lei nº 7014/96 e dos acréscimos legais, além das penalidades por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$734,22**, previstas no art. 42, IX e XI, bem como inciso II, “d”, da mesma Lei, com os acréscimos moratórios estatuídos na Lei 9.837/2005.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de março de 2015

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

ÁLVARO BARRETO VIEIRA- JULGADOR