

PROCESSO - A. I. N° 147771.0004/13-2
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERMERCADO)
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JFJ nº 0160-04/14
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 30/03/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF N° 0046-12/16

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE ESTORNO PROPORCIONAL. OPERAÇÕES DE SAÍDA SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. A alegação de nulidade, apesar da notoriedade que envolve a matéria, repousa no suposto fato de as saídas com redução de base de cálculo não terem sido comprovadas. Não é verdade, já que o próprio recorrente assim as informou nos arquivos do SINTEGRA. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. b) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Não há superposição de exigências (“*bis in idem*”), tampouco presunções humanas ou ofensas aos princípios da legalidade ou da razoabilidade nos lançamentos concernentes às infrações 7 e 8. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AJUSTE DE ESTOQUE. MERCADORIAS INCLUÍDAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. O preço unitário da décima infração foi declarado pelo próprio sujeito passivo. Nos termos do art. 3º do Decreto 12.534/2010, cabia ao contribuinte discriminar as mercadorias recém inseridas no regime de substituição tributária existentes em estoque, valorá-las, adicionar a margem de valor adicionado prevista e apurar o ICMS a recolher. Rejeitada a preliminar de nulidade. Decisão por maioria quanto às infrações 6, 7, 8 e 10. Indeferido o pleito de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos processuais de Recurso Voluntário contra a Decisão exarada por meio do Acórdão 4ª JFJ N° 0160-04/14, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 16/12/2013 para exigir crédito tributário na cifra de R\$ 1.610.694,86, sob a acusação do cometimento das 12 (doze) irregularidades abaixo discriminadas.

INFRAÇÃO 1 - Recolhimento a menor, em razão de erro na aplicação das alíquotas nas saídas com uso de ECF (equipamentos emissores de cupons fiscais), regularmente escrituradas, conforme demonstrativo de fls. 15 a 27 e CD-R de fl. 195. R\$ 141.083,47. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 2 - Recolhimento a menor, em decorrência de erro na aplicação das alíquotas nas saídas com uso de notas fiscais, regularmente escrituradas, conforme demonstrativo de fls. 28 a

40 e CD-R de fl. 195. R\$ 49.663,21. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 3 - Recolhimento a menor, em função de erro na aplicação das alíquotas (menores do que as previstas na legislação) nas saídas decorrentes de transferências interestaduais, regularmente escrituradas, conforme demonstrativo de fls. 41 a 52 e CD-R de fl. 195. R\$ 45.473,41. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 4 - Utilização indevida de crédito, em virtude de destaque de imposto a maior em documentos fiscais. Trata-se de entradas cujas saídas respectivas dos remetentes deveriam ter ocorrido com a base de cálculo reduzida, a teor do art. 87, V e XLIV, do RICMS-BA/1997, consoante demonstrativo de fls. 52 a 55 e CD-R de fl. 195. R\$ 1.557,98. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 5 - Utilização indevida do crédito referente às mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por antecipação tributária, conforme notas fiscais (amostras) de fls. 69 a 90, demonstrativos de fls. 56 a 68 e CD-R de fl. 195. R\$ 26.504,06. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 6 - Falta de estorno do crédito relativo às entradas cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à proporção da redução, conforme notas fiscais (amostras) de fls. 104 a 124, demonstrativos de fls. 91 a 103 e CD-R de fl. 195. R\$ 278.575,35. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "b" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 7 - Falta de recolhimento, constatada pela apuração de diferenças tanto de entradas quanto de saídas, exigido o imposto sobre a omissão de maior expressão monetária - a das entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizá-las, efetuou os respectivos pagamentos com Recursos provenientes de saídas anteriores também não contabilizadas, no mesmo exercício (2011), conforme demonstrativo de fls. 125 a 126 e CD-R de fl. 195. R\$ 386.010,26. Multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 8 - Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiros mercadorias sem documentação fiscal e sem a escrituração das entradas sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2011), conforme demonstrativo de fls. 130 a 131 e CD-R de fl. 195. R\$ 149.151,64. Multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 9 - Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função de valores acrescidos, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entradas sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2011), conforme demonstrativo de fls. 130 a 131 e CD-R de fl. 195. R\$ 46.566,99. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 10 - Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, relativo ao ajuste dos estoques de produto que passou a ser incluído no regime de substituição, conforme demonstrativo de fls. 161 a 162 e CD-R de fl. 195. R\$ 4.319,23. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 11 - Multa sobre a parcela do imposto que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação com o objetivo de revenda, devidamente registradas na escrita, com saídas posteriores tributadas normalmente, conforme notas fiscais (amostras) de fls. 147 a 160, demonstrativos de fls. 134 a 146 e CD-R de fl. 195. Multa de R\$ 462.994,66, prevista no art. 42, II, "d" da Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 12 - Recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação, na qualidade de sujeito

passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no Anexo 88 do RICMS-BA/1997, conforme demonstrativos de fls. 163 a 170, notas fiscais (amostras) de fls. 171 a 188 e CD-R de fl. 195. R\$ 18.794,60. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/1996.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 11/08/2014 e decidiu pela Procedência Parcial de forma não unânime (fls. 382 a 400), de acordo com a transcrição que segue. A divergência resultou do fato de um dos membros do órgão “a quo” ter julgado nula a sexta imputação.

“VOTO

Preliminarmente, foi suscitada a nulidade do lançamento pois considera que a lavratura de um Auto de Infração com doze diferentes acusações cerceou o seu direito de defesa. Também argui que a descrição das infrações não é clara e que não há elementos suficientes para se determinar com segurança as infrações que lhe foram imputadas.

Efetivamente, o disposto no artigo 40 do RPAF/99 prevê a hipótese de se lavrar mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão. Todavia, não há na legislação tributária qualquer dispositivo que limite a quantidade de infrações que pode compor um Auto de Infração. Dessa forma, o fato de o presente Auto de Infração ter doze diferentes acusações não é razão para a nulidade do lançamento.

Quanto à alegada falta de clareza na descrição das infrações, observo que as acusações imputadas ao autuado são claras e precisas. Além disso, não se pode olvidar que o Auto de Infração está acompanhado de demonstrativos e documentos que auxiliam o entendimento das infrações apuradas. Também verifico que, ao contrário do afirmado pelo defendente, os elementos existentes nos autos são suficientes para se determinar, com segurança, as infrações e os valores devidos.

Em face ao acima exposto, afasto essa primeira preliminar de nulidade levantada na defesa.

Afasto a nulidade arguida em relação às infrações 1 e 2, pois a existência de equívocos na mensuração da base de cálculo e na aplicação de alíquota pode ser saneada mediante diligência, uma vez que desde que é possível se determinar a natureza das infrações, o autuado e os montantes dos débitos tributários. Ademais, a retificação de valores originalmente lançados é uma das funções deste órgão julgador administrativo com base no princípio da busca da verdade material. No caso em tela, o autuado foi notificado acerca das correções efetuadas, recebeu cópia dos novos elementos e teve o prazo regulamentar para se pronunciar.

O autuado suscitou a nulidade da infração 6, porém essa arguição não se sustenta uma vez que os produtos relacionados nessa infração possuem redução de base de cálculo, conforme previsto na legislação tributária estadual. Se algum dos produtos relacionados na autuação não tivesse redução de base de cálculo, cabia ao autuado indicá-lo, o que não foi feito. Conforme se depreende do demonstrativo que embasa esse item do lançamento, o levantamento fiscal não está baseado apenas na operação de entrada, mas também na operação de saída, considerando a tributação praticada pelo autuado conforme a coluna “Alíquota Saída”. É relevante salientar que a alíquota empregada pelo defendente na operação de saída foi por ele mesmo informada à Secretaria da Fazenda nos arquivos magnéticos. Quanto ao critério aplicado na apuração do montante devido, o demonstrativo elaborado pelo autuante (amostragem às fls. 91 a 103) deixa claro que foi feito um confronto entre a alíquota utilizada na apropriação do crédito fiscal pela entrada das mercadorias em questão e a alíquota aplicada na operação de saída dessas mesmas mercadorias; quando a alíquota utilizada na operação de entrada era superior à empregada na operação de saída, era apurado o estorno proporcional, como está claramente identificado no demonstrativo elaborado pelo autuante pela fórmula consignada na coluna “ICMS Devido”. Dessa forma, ultrapasso essa preliminar de nulidade.

Referindo-se às infrações 7, 8 e 9, o autuado arguiu a nulidade do lançamento, sob a alegação de que estão baseadas em presunção injustificada, que o autuante não indicou a qual inciso do §3º do artigo 2º do RICMS-BA/97 se referia e que a infração 9 não possui uma demonstração clara da apuração da base de cálculo e a sua redação era confusa.

Conforme se observa da descrição dos fatos e dos demonstrativos que embasam a autuação, apenas a infração 7 está baseada em presunção. Nesse item do lançamento, o autuante apurou omissão de operações de entradas de mercadorias e, com base nesta constatação, presumiu a ocorrência de operações de saídas anteriormente realizadas sem o pagamento do imposto, cujas receitas foram empregadas no pagamento dessas entradas não registradas. Esse procedimento do autuante está correto e encontra respaldo no art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, a qual autoriza que se presuma a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar, dentre outras hipóteses, a entradas de mercadorias ou bens não contabilizadas.

O fato de o autuante não ter indicado a qual inciso do §3º do artigo 2º do RICMS-BA/97 se referia não acarreta

a nulidade da infração 7, pois a descrição dessa infração deixa claro que se tratava de entradas não contabilizadas, portanto, se referia ao inciso IV. Nos termos do art. 19 do RPAF/99, a indicação equivocada de dispositivo legal não implica nulidade, desde que a descrição dos fatos deixe claro o correto enquadramento legal. Ademais, o contribuinte se defende da acusação que lhe foi imposta, e não do enquadramento legal dessa infração.

A alegada falta de clareza da descrição da infração 9 não procede, pois a acusação imputada ao autuado é clara e precisa, bem como está o Auto de Infração acompanhado de demonstrativos que facilitam o entendimento da infração apurada e dos valores exigidos. Ressalto que a descrição empregada pelo autuante é a rotineiramente utilizada pela fiscalização, nos casos de omissões de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque.

Sustenta o defendente que a infração 8 está baseada em dispositivos de lei inexistentes, posto que revogados há quase dez anos. Conforme já explicado acima, nos termos do art. 19 do RPAF/99, o erro na indicação de dispositivo legal não implicada nulidade, desde que a descrição do fato deixe evidente o correto enquadramento. No caso em tela, a infração foi descrita de forma clara e precisa, não havendo, assim, motivo para a nulidade arguida.

Em face ao acima exposto, também afastos os preliminares referentes às infrações 7, 8 e 9.

Com fulcro no artigo 147, inciso I, alínea "a", do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência, pois considero que os elementos já existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores.

No mérito, quanto às infrações 1 e 2, os argumentos defensivos são os mesmos que foram apresentados na preliminar de nulidade, quais sejam, os equívocos na determinação da base de cálculo do produto arroz (infração 1) e da alíquota de leite e sal (infração 2). Esses equívocos foram reconhecidos e corrigidos pelo próprio autuante na informação fiscal, mediante o refazimento dos correspondentes demonstrativos. Notificado acerca da informação fiscal, o autuado afirmou que os produtos citados eram mera amostragem e, assim, solicitou diligência para rever o lançamento.

Nos termos do art. 123 do RPAF/99, é assegurado ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do lançamento, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de trinta dias. Prevê esse mesmo artigo que a prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-la em outro momento processual, a menos que a sua apresentação tenha sido impossibilitada por força maior, se refira a fato superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Dessa forma, o argumento defensivo de que os produtos foram citados por amostragem não procede e nem justifica a realização da diligência pleiteada.

Acolho as retificações efetuadas na informação fiscal e julgo as infrações 1 e 2 procedentes em parte, nos valores de, respectivamente, R\$ 140.825,75 (demonstrativo de débito à fl. 312) e R\$ 8.377,97 (demonstrativo de débito à fl. 313).

Quanto à infração 3, apesar de ter impugnado esse item do lançamento, o autuado não indicou os equívocos que entendia presentes na autuação. Dessa forma, aplicando o disposto no art. 140 do RPAF/99, a infração em comento subsiste em sua totalidade.

No que tange à infração 4, o autuado solicita que se a autuação for mantida, a exigência fiscal recaia apenas sobre o valor da multa, tendo em vista a natureza da infração.

Com o advento da Lei nº 10.847, de 27/11/07, com efeitos a partir de 28/11/07, o disposto no art. 42, II, "f", e VII, "a", da Lei nº 7.014/96, passou a ter a seguinte redação:

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

...

f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;

...

VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, que não importe em descumprimento de obrigação principal, sem prejuízo da exigência do estorno:

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal;

Conforme foi explicado pelo autuante na informação fiscal, a utilização indevida do crédito fiscal de que trata a infração 4 acarretou recolhimento a menos do imposto devido nos meses abarcados pela ação fiscal, fato que não foi contestado na defesa. Tendo em vista que o crédito fiscal utilizado implicou redução de parte do valor a ser pago (descumprimento de obrigação principal), deve ser exigido o imposto que deixou de ser pago mais

multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96. O disposto no inciso VII, alínea “a”, seria aplicado se o crédito tivesse sido escriturado, mas não utilizado - não tivesse acarretado descumprimento da obrigação principal.

Dessa forma, no caso em comento, deve ser exigido o imposto que deixou de ser pago, mais a multa, como acertadamente fez o autuante, contudo o dispositivo legal da multa foi equivocadamente indicado no Auto de Infração. Assim, julgo a infração 4 procedente, sendo devido o imposto e multa lançados, porém retifico o enquadramento da multa, passando do art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, II, “f”, da mesma Lei.

Trata a infração 5 da utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias adquirida com o imposto pago por antecipação tributária.

O art. 97, IV, “b”, do RICMS-BA/97, veda a utilização de crédito fiscal de ICMS decorrente da aquisição de mercadorias com o imposto pago por antecipação ou substituição tributária.

Em sua defesa, o autuado sustenta que, se o ICMS incidir na aquisição da mercadoria, estará garantido o direito ao crédito fiscal, conforme o princípio da não cumulatividade. Diz que o inciso I-A do artigo 93 do RICMS-BA/97 prevê o direito ao crédito fiscal nas hipóteses de pagamento antecipado do imposto.

Esses argumentos defensivos não se mostram capazes de elidir a infração, uma vez a vedação do direito ao crédito fiscal está contida na legislação tributária estadual vigente à época, não sendo a esfera administrativa o foro adequado para discutir o direito posto. Por sua vez, o previsto no inciso I-A do artigo 93 do RICMS-BA/97 trata do direito ao crédito fiscal decorrente do pagamento do ICMS de que trata o art. 352-A do RICMS-BA/97, isto é, do ICMS devido por antecipação “parcial”, situação que não se confunde com o caso em análise.

Quanto ao pedido para que seja aplicada apenas a multa, não há como se acolher o argumento defensivo, pois a utilização indevida de crédito fiscal acarretou descumprimento de obrigação principal e, conforme já explicado na infração anterior, deve, portanto, ser exigido o imposto que deixou de ser pago mais a multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, pelo que fica retificado o enquadramento legal que equivocadamente consta no Auto de Infração.

No que tange ao pedido para a redução da multa, não há como se atender o pleito defensivo, uma vez que se trata de multa por descumprimento de obrigação principal, portanto, fora da alçada das Juntas de Julgamento Fiscal.

Em face ao acima exposto, a infração 5 subsiste integralmente, sendo devido o imposto e multa lançados, porém retifico o enquadramento da multa, passando do art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, para o art. 42, II, “f”, da mesma Lei.

Na infração 6, o autuado foi acusado de ter deixado de efetuar estorno de crédito fiscal de ICMS relativo às entradas de mercadorias, cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente a parte proporcional da redução.

Visando elidir a acusação, o autuado alega que a obrigação de efetuar o estorno só ocorre com a saída de mercadoria com redução de base de cálculo, não havendo como se presumir que não haverá saída amparada por redução de base de cálculo.

Inicialmente, ressalto que conforme foi bem explicado pelo autuante na informação fiscal, o autuado é um estabelecimento do ramo comercial varejista de supermercado, portanto, as suas operações de saídas são destinadas essencialmente a consumidores finais.

Esse argumento defensivo não merece acolhimento, pois da análise do demonstrativo elaborado pelo autuante e anexado às fls. 91 a 103, especialmente das colunas “Alíquota Saída” e “ICMS Devido”, depreende-se que o estorno de crédito foi efetuado considerando, dentre outros dados, as alíquotas empregadas pelo autuado nas operações de saídas das mercadorias relacionadas na infração em comento, não havendo a suposta presunção alegada na defesa. Corroborando esse fato, na informação fiscal, o autuante acostou ao processo a planilha de fls. 348 a 350, onde constam as alíquotas ou carga tributária das mercadorias cujas saídas ocorreram com redução de base de cálculo. Tendo em vista que restou demonstrada a apropriação de crédito fiscal em valor superior ao débito na operação de saída em razão de redução de base de cálculo, é devido o estorno do crédito proporcionalmente à redução da base de cálculo, nos termos do art. 100, II, do RICMS-BA/97, o que não foi feito pelo autuado. Ressalto que essa matéria já foi objeto de vários Autos de Infração lavrados contra o defendente pelo mesmo autuante. Apenas a título de exemplo, cito o recente Acórdão CJP Nº 0151-11/13.

Quanto ao pedido para que seja aplicada apenas a multa, não há como se acolher o pleito defensivo, pois a utilização indevida de crédito fiscal acarretou descumprimento de obrigação principal e, conforme já explicado na apreciação das infrações 4 e 5, deve, portanto, ser exigido o imposto que deixou de ser pago mais a multa cabível. Ressalto que a multa indicada no Auto de Infração, prevista no artigo 42, inciso VII, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, está equivocada, pois a penalidade cabível é a prevista na alínea “f” do inciso II do artigo 42 da

citada Lei, no mesmo patamar de 60%, pelo que fica retificada.

Quanto à solicitação para que fosse reduzida a multa indicada na autuação, não vislumbro como se atender esse pedido, haja vista que se trata de multa por descumprimento de obrigação principal, portanto, fora da alçada das Juntas de Julgamento Fiscal.

Dessa forma, a infração 6 subsiste integralmente, retificando, porém, o enquadramento da multa indicada no Auto de Infração para a prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

Trata a infração 7 da falta de recolhimento de ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de entradas – com base na presunção legal de que o autuado, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício.

Sustenta o autuado que há duplicidade de cobrança, pois o autuante incluiu todas as operações, inclusive as sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme se depreende dos demonstrativos elaborados pelo autuante.

Esse argumento defensivo não procede, pois, conforme já foi explicado na apreciação da preliminar, o levantamento quantitativo de estoque apurou a ocorrência de omissão de operações de entradas de mercadorias. De acordo com o art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, a constatação de omissão de operações de entradas autoriza que se presuma que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento dessas entradas com Recursos decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Considerando que o ICMS que está sendo exigido se refere a operações anteriormente realizadas, o fato de o autuante ter incluído no levantamento quantitativo, mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária não quer dizer que tenha havido duplicidade de cobrança. Ressalto que na determinação do montante do valor devido, o autuante aplicou a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa 56/07.

Por falta de respaldo legal, não há como se acolher o pedido para que sejam excluídos do levantamento quantitativo os produtos sujeitos ao regime de substituição tributária.

Considerando que o autuado não trouxe argumento ou prova capaz de modificar as quantidades ou valores apurados pelo autuante, a infração 7 subsiste integralmente.

Trata a infração 8 de falta de recolhimento de ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque.

Visando elidir a infração que lhe foi imputada, o autuado alega que o valor cobrado na infração 8 corresponde exatamente à parcela do ICMS do próprio contribuinte nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária. Frisa que o CONSEF vem decidindo pela nulidade das autuações quando a auditoria descreve uma conduta e os papéis de trabalho se referem a outra situação. Também argumenta que na apuração do imposto devido por substituição tributária deveria ter sido deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente das mercadorias.

O fato de o valor cobrado na infração 8 ser exatamente igual à parcela do ICMS próprio nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária está em total conformidade com a legislação, conforme prevê o artigo 10 da Portaria 445/98, cujo teor transcrevo a seguir:

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:

[...]

*b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, **deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal**, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, “d”);(grifo nosso)*

Dessa forma, não houve a alegada incongruência entre as infrações descritas e os fatos apurados nos papéis de trabalho. Também ressalto que, conforme o demonstrativo de fls. 130 e 131, o valor do imposto cobrado a título

de responsabilidade solidária foi deduzido, como crédito fiscal, do valor devido por antecipação tributária.

Considerando que o defendente não trouxe ao processo argumento ou prova capaz de alterar as quantidades e valores apurados na infração 8, esse item do lançamento subsiste em sua totalidade.

Cuida a infração 9 da falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e sujeitas ao regime de substituição tributária.

Em sua defesa, o autuado afirma que os valores cobrados nesse item do lançamento estão inclusos na infração 7. Todavia, esse argumento não se sustenta uma vez que são infrações diversas cobrando imposto referente a fatos geradores diferentes. Na infração 7 foi cobrado imposto referente a operações anteriores, ao passo que nas infrações 8 e 9 o imposto cobrado é referente às operações não contabilizadas com as mercadorias relacionadas na autuação.

Os argumentos defensivos não se mostram capazes de elidir a infração em comento, em consequência, a infração 9 é subsistente.

A multa de 100%, indicada nas infrações 7 e 8, está correta e possui respaldo no art. 42, inc. III, da Lei nº 7.016/96, não havendo razão para o reenquadramento solicitado na defesa.

Na infração 10, o autuado foi acusado de ter deixado de recolher ICMS devido por antecipação tributária, relativo ao ajuste de estoque de produto que passou a ser incluído no regime de substituição tributária.

Em sua defesa, o autuado afirma que o demonstrativo elaborado pelo autuante não contém os elementos necessários para demonstrar o valor cobrado, especialmente no que se refere ao preço unitário empregado na mensuração do imposto lançado.

O exame do demonstrativo de fls. 161 e 162 deixa clara a metodologia e os dados utilizados na apuração do imposto exigido. O preço unitário foi declarado pelo próprio autuado, pois, nos termos do art. 3º do Dec. 12.534/10, cabia ao contribuinte relacionar as mercadorias recém enquadradas no regime de substituição tributária existentes em estoques, valorá-las, adicionar a margem de valor adicionado prevista e apurar o ICMS a recolher. Essas informações foram prestadas pelo defendente, conforme prova o documento de fl. 351, trazido aos autos na informação fiscal. O autuado recebeu cópia desse documento porém não negou a sua autenticidade. Assim, não há como se acolher o argumento defensivo referente à origem dos dados utilizados na apuração do imposto, especialmente do preço médio empregado pelo autuante. Se o preço unitário que o defendente declarou à fiscalização estava equivocado, cabia ao contribuinte comprovar esse fato e apresentar o preço unitário correto, o que não foi feito.

Não se sustenta o argumento defensivo atinente ao crédito que teria sido desprezado pelo autuante, haja vista que a alínea "a" do inciso III do artigo 3º do Decreto 12.534/10 trata do crédito fiscal eventualmente existente na escrita fiscal. Como o autuado não comprovou a existência desse saldo credor existente na sua escrita fiscal, não há crédito fiscal a deduzir nesse item do lançamento, como acertadamente procedeu o autuante.

Em sua defesa, o autuado faz alusão a imposto recolhido quando da saída dessas mercadorias do seu estoque. Se efetivamente essas mercadorias tiveram saídas com tributação, o que não deveria ter ocorrido já que foram incluídas no regime de substituição tributária pelo Dec. 12.534/10, poderá o autuado solicitar restituição dos valores pagos indevidamente, observadas, obviamente, as condições previstas na legislação e a comprovação da tributação indevida.

A correção da margem de valor adicionado do produto de NCM 94042100 não fragiliza o lançamento, mas o torna livre de equívocos e apto a surtir os seus efeitos legais. Dessa forma, acolho a retificação efetuada na informação fiscal e julgo a infração 10 procedente em parte no valor de R\$ 4.281,39, conforme o demonstrativo de fls. 352 e 353.

Na infração 11, é indicada multa de R\$ 462.994,66, equivalente a 60% do valor do ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal e com saída posterior tributada normalmente. Em sua defesa, o autuado solicita que a infração 11 seja julgada improcedente, ou que a multa seja reduzida para 20%, com base no art. 158 do RPAF/99.

Não há razão para a improcedência da infração 11, uma vez que o fato está demonstrado nos autos e o autuado não traz qualquer argumento ou prova capaz de elidir a infração que lhe foi imputada.

Quanto ao pedido de redução, ou mesmo de dispensa, da multa em comento, não há como se acolher o pleito defensivo, uma vez que a referida multa é decorrente de descumprimento de obrigação principal e, portanto, fora da competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda.

Mesmo que se considere que essa multa seja decorrente de descumprimento de obrigação acessória, o que não

concordo, não vislumbro nos autos a comprovação de que o procedimento irregular do autuado não tenha ocasionado falta de pagamento de imposto, haja vista as demais infrações que compõem o presente lançamento tributário de ofício. Dessa forma, não haveria respaldo legal para a redução ou dispensa da citada multa.

Relativamente à infração 12– recolhimento a menos de ICMS devido por antecipação tributária –, o autuado sustenta a tese de que está dispensado da retenção do imposto, pois, como atua no ramo de supermercado, as mercadorias se destinam essencialmente a vendas a consumidores finais, enquadrando-se na exceção contida no art. 355, VII, do RICMS-BA/97.

Essa tese defensiva não merece acolhimento, uma vez que as mercadorias relacionadas no demonstrativo que embasa esse item do lançamento estão enquadradas no regime de substituição tributária pela legislação interna, não havendo acordo interestadual (convênio ou protocolo) que preveja a retenção pelo remetente. A exceção prevista no art. 355, inc. VII, do RICMS-BA/97, não ampara o autuado, pois, considerando o seu ramo de atividade – o comércio varejista de supermercado –, obviamente as mercadorias relacionadas na infração em comento não eram destinadas ao seu consumo, mas sim à comercialização. Dessa forma, em relação a essas operações, o autuado estava obrigado a efetuar o recolhimento do ICMS devido, conforme previsto no art. 371 do RICMS-BA/97, vigente à época dos fatos, o que não foi feito. Infração subsistente.

Quanto ao pedido do autuado para que as intimações sejam efetuadas em nome dos advogados que subscreveram a defesa, nada obsta que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa atender ao pleito, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, desde que as intimações do autuado acerca do processo sejam feitas em conformidade com o disposto no artigo 108 do RPAF/99.

No que tange à notificação do autuado acerca da sessão de julgamento, ressalto que a legislação prevê a publicação das pautas de julgamento no Diário Oficial do Estado, bem como na Internet.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor total de R\$ 1.569.114,07, para julgar as infrações 1, 2 e 10 parcialmente procedentes e as demais procedentes.

VOTO DISCORDANTE (Quanto à nulidade – Infração 6)

Com a vênia do nobre relator, quero manifestar a minha divergência relativamente à apreciação da questão preliminar ligada à infração 06.

O autuado foi acusada de deixar de efetuar estorno de crédito fiscal decorrente de saídas de mercadorias com redução da base de cálculo, conforme folha 03. Sendo esta a acusação, é forçoso reconhecer a saída da mercadoria como o fato que faz surgir a obrigação (de estorno) descumprida, sendo este, portanto, o momento a partir do qual se caracteriza o ilícito, bem como é esta a referência para determinação da data de ocorrência da infração.

Como se pode depreender da leitura das cópias das notas fiscais (folhas 104 a 124), bem como dos demonstrativos de débito (folhas 91 a 103), o Auto de Infração foi instruído com os documentos de entrada, os quais foram utilizados como base para o lançamento fiscal, tendo sido, inclusive, as suas datas utilizadas para preenchimento da data de ocorrência da infração.

O autuado identificou tal vício, tendo alegado, inclusive, a nulidade de tal procedimento, conforme trechos de sua impugnação, às folhas 216 e 217, abaixo reproduzidos:

“No entanto, ao tentar mensurar o suposto crédito tributário, mediante o levantamento de notas fiscais de entrada, não indicou e tampouco demonstrou ter ocorrido saídas de mercadorias com a redução de base de cálculo (folha 216).

...

Observa-se que o demonstrativo apenas indica as informações das notas fiscais de entrada (folha 217) ...

...

Isto porque, a obrigatoriedade do estorno do crédito, nos termos do citado artigo, ocorre no momento da saída de mercadoria com redução de base de cálculo no valor proporcional à redução e não há nem no demonstrativo, nem tampouco nos documentos acostados aos autos (folhas 104 a 124) qualquer evidência da ocorrência deste fato (grifos nos originais) (folha 217).”

Ora, em que pese esteja caracterizada a ofensa à legislação, a data de ocorrência do ilícito se deu no momento da saída, oportunidade em que nasceu a obrigação de estornar o crédito. Datar o ocorrido com base no momento da aquisição das mercadorias significa dispensar um tratamento à infração idêntico àquele relativo ao creditamento indevido, situação em que o descumprimento se caracteriza logo quando da aquisição dos produtos, o que não foi o caso.

De fato, com base no disposto no art. 30, inciso I da Lei 7.014/96, o creditamento do imposto somente será considerado ato ilícito, desde a origem, se a isenção (ou não tributação) das saídas for, desde esse momento,

uma circunstância conhecida.

Sendo assim, entendo que a forma como se deu o lançamento tributário resultou em um retrocesso, indevido, do momento de exigência do crédito tributário, o que gerou prejuízos à autuada, caracterizando uma situação de insegurança relativamente ao montante do débito tributário.

Diante do exposto, peço vênia ao nobre relator, para votar pela nulidade da infração 06”.

Inconformado, com respaldo no art. 169, I, “b” do Decreto 7.629/1999 (RPAF-BA/1999), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 413 a 458, no qual inicia descrevendo os fatos e suscitando preliminar de nulidade da sexta imputação, assim como do ato administrativo como um todo, tendo em vista a sua alegada incompletude e a impossibilidade, que entende existir, de apresentação de novos documentos pelo Fisco após a lavratura do Auto. Assinala que o próprio auditor admitiu ter cometido equívocos na apuração dos créditos relativos às infrações 1, 2 e 10.

Por outro lado, a quantidade de acusações constantes do Auto de Infração teria cerceado o direito de defesa, em clara ofensa ao art. 40 do RPAF-BA/1999.

Em seguida, volta a suscitar nulidade das duas primeiras infrações, desta feita em virtude de supostos vícios na mensuração da base de cálculo, com os mesmos argumentos da impugnação; quais sejam, equívocos na determinação da base de cálculo das operações com arroz (infração 1) e das alíquotas das operações com leite e sal (infração 2).

Com respeito à sexta infração, sustenta ser nula por ausência de elemento material para a constituição do crédito e para a apuração da base de cálculo (notas fiscais de saída). O autuante, ao tentar mensurar o valor devido por meio de notas de entrada, não indicou e não comprovou terem ocorrido as acusadas saídas com redução de base de cálculo, conforme assinalou o julgador divergente (vencido).

Na sua concepção, também são nulas as imputações 7, 8 e 9, porquanto fundamentadas em presunções injustificadas, em ofensa aos princípios da legalidade e da razoabilidade. A autoridade fazendária justifica a “*presunção*” com fulcro no § 3º do art. 2º do RICMS-BA/1997, sem, no entanto, indicar o motivo “*dentre os elencados nos seis incisos deste parágrafo*”.

Igualmente nula a infração 8, na sua linha de entendimento, vez que fundamentada em dispositivo da legislação revogado há quase dez anos (art. 125, I do RICMS-BA/1997). Além disso, foi indicada a alínea “a” do inciso I do art. 371 do mencionado Regulamento, que “*não existe*” desde a vigência do Decreto nº 9.068/2004.

No mérito das infrações 01 e 02, reitera as alegações concernentes à tributação de arroz, feijão, leite e sal, “*entre outros*”, beneficiados com a redução de base de cálculo, o que não teria sido observado pela JJF. Os levantamentos fiscais - nos termos expostos na preliminar de nulidade, conteriam erros relativos às bases de cálculo e às alíquotas

Relativamente à quarta, quinta e sexta infrações, sustenta que a cobrança é indevida, por ter sido destacada multa somente aplicável na hipótese de ausência de descumprimento de obrigação principal. A penalidade proposta pelo autuante tem como pressuposto que o crédito indevido não tenha resultado em descumprimento de obrigação principal, razão por que entende serem improcedentes as acusações.

No que tange à infração 5, afirma possuir direito a crédito mesmo nas situações em que o imposto é pago por antecipação. A vedação do art. 97, IV, “b” do RICMS-BA/1997 não teria eficácia no presente caso, em função do direito ao crédito previsto no inciso I-A do art. 93.

Em referência à sexta imputação, alega que não existem fundamentos jurídicos para a cobrança, repetindo o que já havia dito na preliminar de nulidade, na medida em que a mera aquisição não é suficiente para caracterizar a saída com redução de base de cálculo, conclusão à qual chegou o julgador responsável pelo Voto vencido na instância de primeiro grau.

Subsidiariamente, requer a aplicação isolada das multas das infrações 4 a 6.

Quanto ao item 7 do lançamento de ofício, diz que, ao cobrar o imposto próprio, devido pelas supostas saídas sem notas, a Fiscalização incluiu no demonstrativo de omissões de entrada todas as operações, inclusive aquelas sujeitas ao regime de substituição. Essas mesmas operações, submetidas à substituição tributária, foram computadas nos levantamentos das infrações 8/9, o que considera um erro.

Entende que na apuração do imposto devido por substituição tributária na infração 8 deveria ter sido deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente das mercadorias.

Pleiteia o reenquadramento da multa de 100% (infrações 7/8).

A seguir, ao tratar da infração 10, manifesta discordância relativa à correção da margem de valor adicionado do produto de código NCM/SH 9404.2100, “*tendo em vista que mais de uma vez o fiscal equivocou-se quando da lavratura do Auto*”. A seu ver, o demonstrativo não contém elementos necessários para legitimar o valor lançado, especialmente no que se refere ao preço unitário. Existe indicação de preço unitário, mas não foram acostadas notas fiscais para comprovar que foi praticado o valor da aquisição mais recente, conforme preceitua o art. 3º, II do Decreto nº 12.534/2010.

Sustenta que o autuante cometeu dois equívocos. O primeiro por não ter deduzido a parcela do ICMS do próprio contribuinte, apurada com base na aplicação da alíquota de 17% sobre a base indicada na coluna 3 do demonstrativo. Frisa que esse fato terminou ensejando a cobrança de imposto já recolhido quando das saídas. O segundo na indicação da margem de valor agregado dos produtos discriminados no demonstrativo com o código NCM 94042100 (colchões, inclusive boxes), tendo sido lançado o percentual de 83,54%, quando o correto, conforme o Anexo 88 do RICMS-BA/1997, seria 76,87%.

Dessa forma, pugna pela improcedência da infração 10 ou, ao menos, pela redução do valor devido através de diligência fiscal, que possa deduzir a parcela do ICMS do próprio contribuinte, revendo e corrigindo as margens de valores adicionados.

Afirma que a multa da infração 11 tem efeito de confisco, motivo pelo qual requer seja reduzida.

Por fim, quanto à infração 12, diz que na hipótese de ser ultrapassada a preliminar de nulidade, esse item do lançamento deve ser julgado improcedente, por falta de sustentação jurídica.

O autuante não teria observado as ressalvas previstas no art. 355 do RICMS-BA/1997.

Diferencia os institutos da substituição e da antecipação tributária, explicando que a primeira, além de promover uma antecipação do fato gerador e do pagamento do tributo, requer a existência de duas figuras desdobradas do pólo passivo da relação jurídica, quais sejam: a do contribuinte, que sofrerá a retenção do imposto; e a do responsável, que procederá à retenção e ao pagamento. A antecipação tributária é aquela que se dá pela entrada da mercadoria no estabelecimento comercial e é efetivada pelo próprio contribuinte adquirente, existindo, neste caso, apenas a figura do contribuinte, o qual se encarrega de calcular a antecipação e recolher o tributo, sendo neste caso responsável pela antecipação e nunca substituição.

Segundo a interpretação que confere aos artigos 371 e 355, VII do RICMS-BA/1997, a legislação dispensa da retenção do imposto quando se tratar de fornecimento para consumidor final, como diz ser o seu caso. Uma vez que exerce a atividade de comércio varejista de supermercados, as suas mercadorias se destinam essencialmente aos consumidores finais. Portanto, a exceção contida no inciso VII do art. 355 do RICMS-BA/1997 o exime do recolhimento exigido na infração 12.

Caso não seja decretada a nulidade ou a improcedência da referida infração, quer que pelo menos seja revisada a exigência, com vistas à dedução da parcela referente às saídas destinadas aos consumidores finais.

Encerrando, pede que seja acolhida a preliminar de nulidade; caso ultrapassadas, que seja o Auto

de Infração julgado improcedente; pleiteia a realização de diligência; solicita redução e reenquadramento de multas e requer que as intimações sejam dirigidas ao endereço das advogadas que subscrevem a peça.

À fl. 483, o sujeito passivo junta petição na qual informa o adimplemento da obrigação tributária principal atinente às infrações 1, 2, 3, 4, 5, 9, 11 e 12, motivo pelo qual mantém o direito de recorrer da Decisão referente aos itens 6, 7, 8 e 10 do Auto de Infração.

Tendo em vista o Parecer da PGE/PROFIS de fls. 488/489, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu converter o feito em diligência ao autuante para que, relativamente às infrações 06, 07, 08 e 10, fossem adotadas as seguintes medidas, com a elaboração, caso necessário, de novos demonstrativos (fls. 541/542).

INFRAÇÃO 6. Intimar o contribuinte para apresentar os documentos relativos às vendas dos produtos designados no levantamento fiscal. Deduzir da cobrança as operações cujas saídas com redução de base de cálculo não tenham sido comprovadas nos autos. Verificar se houve descumprimento de obrigação principal. Caso tenha ocorrido, manter a exigência do ICMS (eventualmente corrigido, em função das situações acima), caso contrário, lançar apenas a multa de 60%, nos termos do art. 42, VII, "a", Lei nº 7.014/1996.

INFRAÇÃO 7. Deduzir do levantamento as operações sujeitas ao regime de substituição tributária, assim como aquelas lançadas em duplicidade.

INFRAÇÃO 8. Deduzir do demonstrativo as operações lançadas em duplicidade.

INFRAÇÃO 10. Verificar os percentuais de MVA e a efetiva existência dos créditos mencionados à fl. 447, supostamente não considerados no levantamento, com a efetivação dos ajustes pertinentes, caso necessário.

Na informação fiscal de fls. 547 a 565, o auditor prestou esclarecimentos sobre as matérias da diligência de fls. 541/542, como os seguintes: (i) todas as saídas relativas à sexta infração ocorreram com redução de base de cálculo (CD de fl. 354); (ii) na auditoria de que trata a infração 07 não existem lançamentos em duplicidade, além de ter sido observado o índice de proporcionalidade de 59,185% (referente às operações isentas, não tributáveis ou sujeitas ao regime de substituição, fls. 125/126); (iii) não há "*bis in idem*" nos lançamentos das infrações 8/9, uma vez que versam sobre fatos geradores distintos (ICMS normal, devido por solidariedade (infração 8), e ICMS-ST, de responsabilidade própria (infração 9)); (iv) a MVA concernente às mercadorias de NCM/SH 94042100 foi corrigida antes do julgamento de primeira instância da infração 10, de 83,54% para 76,87%; (v) o recorrente não teve saldo credor no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), relativamente ao período fiscalizado na infração 10.

O sujeito passivo tomou conhecimento da diligência e se manifestou às fls. 576 a 581, basicamente repetindo o que já havia dito na defesa e no Recurso.

Quanto às notas de saída referentes à sexta infração, alega que devem ser apresentadas pelo Fisco, e não por si.

Embora a PGE/PROFIS tenha solicitado nova diligência (fl. 591), esta Câmara achou por bem não realizá-la, tendo requerido Parecer conclusivo do órgão jurídico do Estado (fl. 594).

No Parecer de fls. 597 a 600, a PGE/PROFIS - por intermédio da procuradora Dra. Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de alterar a Decisão recorrida.

Verifica que as acusações são claras e alicerçadas na legislação tributária estadual, bem como que o lançamento de ofício atende aos requisitos do art. 39 do RPAF-BA/1999. Rechaça a tese de nulidade, já que o contribuinte compreendeu os fatos, dados e cálculos, exercendo assim o direito à ampla defesa.

Uma vez que a diligência afastou eventuais dúvidas de cunho material, opina pelo Não

Provimento.

VOTO

Primeiramente, cumpre esclarecer que a constituição do crédito tributário, nas hipóteses em que há lide, não se exaure e não se torna definitiva com a simples lavratura do Auto de Infração. Ao contrário, é uma sucessão de atos tendentes a aperfeiçoá-lo, por meio dos quais é imprescindível a retificação de eventuais equívocos, desde que, logicamente, sejam passíveis de retificação.

Assim é que, por exemplo, quando equivocadamente capitulada uma multa pela autoridade fiscalizadora, cabe ao julgador administrativo, com supedâneo no art. 142 do CTN, indicar o dispositivo legal correto, como ocorreu no Acórdão de primeira instância em relação às infrações 4, 5 e 6, sem que com isso tenha havido ofensa a quaisquer princípios de Direito Constitucional, Administrativo, Processual ou Tributário. Veja-se que o próprio recorrente, de forma pelo menos contraditória, pleiteou reenquadramento ao se insurgir contra as multas de outras acusações, mas não disse que do reenquadramento pretendido resultaria nulidade, ao contrário do que afirmou em referência aos itens 4, 5 e 6 do Auto de Infração.

Igualmente insustentável é a tese de que erros de cálculo não podem ser corrigidos no transcorrer dos mencionados procedimentos. Podem e devem, tendo em vista a busca da verdade material, desde que seja concedida ao sujeito passivo a oportunidade de se manifestar no prazo previsto na legislação, em obediência à ampla defesa e ao contraditório, devidamente observados no presente feito, inclusive no que diz respeito às duas primeiras imputações, pois o autuante, ao prestar informação fiscal, corrigiu os erros atinentes à determinação da base de cálculo das operações com arroz (infração 1) e às alíquotas das operações com leite e sal (infração 2).

Não há, até a presente data, no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia (Decreto nº 7.629/1999), limites relativos à quantidade de infrações a serem consignadas em um só lançamento de ofício. O art. 40 do RPAF-BA/1999 contém norma de natureza meramente autorizativa. Não estabelece e nem impõe a limitação pretendida pelo contribuinte.

“Art. 40. O autuante poderá lavrar mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão”.

A sexta infração acusa o recorrente de falta de estorno do crédito relativo às entradas cujas saídas subsequentes ocorreram com redução de base de cálculo, no valor correspondente à proporção da redução, conforme notas fiscais (amostras) de fls. 104 a 124, demonstrativos de fls. 91 a 103 e CD-R de fl. 195.

Com efeito, as referidas notas são de entrada (fls. 104 a 124) e designam aquisições de produtos cuja tributação nas saídas ocorreu com redução de base de cálculo, de acordo com as informações prestadas pela própria sociedade empresária a esta Secretaria da Fazenda por intermédio de arquivos magnéticos do sistema de informática denominado SINTEGRA.

Além disso, é notório – tendo em vista a legislação de regência, que os itens adquiridos sofrem tratamento tributário diferenciado quando são vendidos nos supermercados (redução de base de cálculo), o que faz incidir o comando do artigo 334, I do CPC, em vigor quando da lavratura do Auto de Infração.

Após ter informado nos arquivos SINTEGRA que as saídas ocorreram com redução de base de cálculo, o sujeito passivo, ao ser intimado nos dias 19/05/2015 e 17/06/2015 para apresentar os documentos fiscais de saída (fls. 560/561), deliberadamente, não cumpriu a solicitação do auditor.

Não é que o descumprimento da intimação determine a incidência ou não do imposto ora reclamado, mesmo porque isso é questão de mérito, a ser julgada logo a seguir. O que se deve notar é que a alegação de nulidade, apesar da notoriedade que envolve a matéria (artigo 334, I do CPC), repousa no suposto fato de as saídas com redução de base de cálculo não terem sido comprovadas. Não é verdade, pois sim foram comprovadas, já que o próprio recorrente as

informou nos arquivos do SINTEGRA. Na remotíssima hipótese de as vendas terem ocorrido com tributação normal, em contrariedade ao que se pratica no mercado e às declarações que apresentou ao Estado, as quais devem se revestir da necessária seriedade e idoneidade, o fiscalizado tinha obrigação de cumprir as intimações de fls. 560/561, e não, comodamente, de se beneficiar do descumprimento para reforçar a sua equivocada argumentação.

Aliás, a obrigação de atender intimações independe dos fatos em tela e o não atendimento daquelas de fls. 560/561 resulta na necessidade de lavratura de Auto de Infração correlato, em obediência aos princípios da legalidade e da moralidade nas relações entre particulares e Estado.

Relativamente às datas das ocorrências, a princípio, deveriam ser as das saídas, pois de fato é com elas que nasce a obrigação de estornar. Entretanto, o argumento de que tal metodologia é imprescindível, no sentido de consignar no Auto de Infração as datas das saídas, confere legitimidade ao ato ilícito, é impossível e na prática cria um obstáculo intransponível à constituição do crédito que sem dúvidas pertence ao Estado, em razão da relativa fungibilidade das mercadorias. Não se pode asseverar com total segurança que aquele bem vendido na data Y é exatamente o mesmo adquirido na data X. Digo mais uma vez que caberia ao acusado, caso as mercadorias não tenham sido vendidas nos mesmos meses das aquisições, na hipótese de possuir tal controle, apresentar ao Fisco as notas fiscais de saída e as correlações com as entradas. Oportunidades para isso não faltaram, a exemplo dos prazos de defesa, Recurso, manifestação e das intimações de fls. 560/561.

Se ao menos tivesse apresentado as notas de saída, poderiam ser adotadas as datas de ocorrência mais favoráveis ao sujeito passivo, em obediência ao art. 112, II do Código Tributário Nacional (CTN). Analisando os fatos sob outro prisma, data vênua, seria ilegal e inadmissível não lançar o tributo, cujo valor pertence ao Erário, em função de o contribuinte, desobedecendo a uma autoridade fiscal, não ter apresentado os referidos documentos. Resta-lhe – caso queira, provocar a Procuradoria do Estado, no sentido de resguardar os direitos que alega ter.

De forma acertada, no Voto vencedor de primeira instância restou consignado o seguinte:

“Ressalto que essa matéria já foi objeto de vários Autos de Infração lavrados contra o defendente pelo mesmo autuante. Apenas a título de exemplo, cito o recente Acórdão C/JF Nº 0151-11/13”.

Não há superposição de exigências (*“bis in idem”*), tampouco presunções humanas ou ofensas aos princípios da legalidade ou da razoabilidade nos lançamentos concernentes às infrações 7, 8 e 9.

Observando a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, tendo constatado omissão de entradas em um exercício, a Fiscalização exigiu o ICMS na infração 07 com base na presunção legal de que o contribuinte, ao não contabilizá-las, efetuou os respectivos pagamentos com Recursos provenientes de receitas (saídas) anteriores não escrituradas, ocorridas no mesmo exercício, com fulcro no art. 2º, § 3º, IV do RICMS-BA/1997 (dispositivo que regulamenta o art. 4º, § 4º, IV da Lei nº 7.014/1996), claramente destacado no campo *“Enquadramento”* de fl. 04.

Não corresponde à realidade, portanto, a assertiva de que o autuante não indicou o motivo *“dentre os elencados nos seis incisos deste parágrafo”*.

As imputações 8/9 são relativas ao tributo que restou excluído da infração 7 devido à aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007; a oitava trata do ICMS devido por solidariedade, e a nona o imposto próprio, calculado com base em MVA.

O valor do ICMS cobrado a título de responsabilidade solidária foi deduzido, como crédito fiscal, daquele devido por antecipação tributária.

O recorrente alegou ser nula a infração 8, porquanto fundamentada em dispositivo da legislação revogado há quase dez anos (art. 125, I do RICMS-BA/1997). Indicada a alínea “a” do inciso I do art. 371 do mencionado Regulamento, que *“não existe”* desde a vigência do Decreto nº 9.068/2004. Todavia, o art. 19 do RPAF-BA/1999 estatui que o erro na indicação de dispositivo legal não

implica nulidade, desde que a descrição do fato deixe evidente o correto enquadramento.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

O sujeito passivo adimpliu a obrigação tributária principal referente às infrações 1, 2, 3, 4, 5, 9, 11 e 12, motivo pelo qual não terão o mérito recursal apreciado neste julgamento. Restam assim os itens 6, 7, 8 e 10.

Com fundamento no art. 147, I, “a” do RPAF-BA/1999, indefiro o pedido de diligência, uma vez que todos os elementos necessários para formar a convicção dos membros desta Câmara estão presentes nos autos.

Quanto às multas, aquelas passíveis de reenquadramento já foram corretamente reenquadradas na primeira instância (infrações 4, 5 e 6). As outras são as previstas na legislação para cada ilícito, legislação esta que não pode ter a constitucionalidade analisada neste foro, tampouco negada a sua eficácia (art. 167, I e III do RPAF-BA/1999). Indefiro o pedido de aplicação isolada de multas, por falta de previsão legal e por terem sido constatados descumprimentos de obrigações principais nas infrações relativas aos créditos indevidos, nos termos que passarei a expor.

As questões a serem apreciadas a seguir não são muitas, já que o contribuinte concentrou boa parte dos argumentos do apelo nas preliminares de nulidade, inclusive ao abordar o mérito propriamente dito. Em relação às imputações 7/8, por exemplo, as alegações recursais foram todas apreciadas nos parágrafos acima.

Entende o recorrente ser indevida a cobrança da infração 6, por ter sido destacada multa somente aplicável nas hipóteses de ausência de descumprimento de obrigação principal. Entretanto, consoante o acima exposto, a penalidade por descumprimento de obrigação principal foi corretamente reenquadrada.

O preço unitário da décima infração foi declarado pelo próprio sujeito passivo. Nos termos do art. 3º do Decreto nº 12.534/2010, cabia ao contribuinte discriminar as mercadorias recém inseridas no regime de substituição tributária existentes em estoque, valorá-las, acrescentar a margem de valor adicionado prevista e apurar o ICMS a recolher.

Ressalte-se que a metodologia e os preços unitários utilizados na apuração do imposto exigido nas três infrações decorrentes de levantamentos quantitativos de estoques (7 a 9) estão de acordo com a Portaria que fornece parâmetros para esse tipo de auditoria. Não é possível dar guarida à argumentação segundo a qual os preços unitários são equivocados ou pouco claros, tendo sido consignados de acordo com a Portaria nº 445/1998.

Não acolho o argumento de que o autuante desprezou crédito, haja vista que a alínea “a” do inciso III do artigo 3º do Decreto nº 12.534/2010 trata do crédito existente na escrita. Como não restou comprovada a sua existência, procedeu com acerto o auditor.

O recorrente afirma ter pago imposto quando das saídas das mercadorias do estoque. Se tais saídas realmente ocorreram com tributação, o que não deveria ter acontecido, já que foram incluídas no regime de substituição tributária pelo Decreto nº 12.534/2010, poderá requerer a restituição do suposto indébito.

A margem de valor adicionado do produto de NCM/SH 94042100 foi corrigida para 76,87% às fls. 352 e 353.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de nulidade das Infrações 6, 7, 8 e 10)

Com a devida *venia*, em que pese muito bem fundamentado voto do nobre colega Relator, devo divergir quanto a este no que se refere às preliminares de nulidade em razão do cerceamento do direito de defesa aduzida pelo contribuinte em sede de Recurso Voluntário.

O Recorrente aduz que teve prejudicado o seu direito de defesa em razão do número de infrações inseridas em um mesmo lançamento, em um total de 12 (doze) infrações totalmente distintas.

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

Tal posição também foi defendida por alguns Conselheiros classistas em votos como os proferidos nos Autos de Infração n^{os} 269139.0001/10-7, 206881.0002/13-2, 207090.0007/13-5, 298616.0004/12-3 e 277992.0402/12-7, dentre outros. Ressalte-se que em todos esses precedentes a nulidade arguida não foi acolhida unicamente em razão do voto de minerva dos respectivos Presidentes das Câmaras de Julgamentos Fiscais, em razão do poder conferido pela legislação estadual.

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

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

Da análise do presente PAF vê-se que ao agente fiscal teve volume de tempo bastante significativo para levá-lo a cabo a fiscalização que culminou na lavratura de um Auto de Infração contendo 12 acusações fiscais. De outra banda, coube ao Contribuinte o prazo de lei para defender-se das mesmas 12 infrações, merecendo registro que o volume de documentos é gigantesco, na casa dos milhares.

Nessa linha, não pode o Fisco aproveitar-se de tal fato em seu favor, sendo certo que o valor que deve ser pago é valor que é efetivamente devido, com a certeza e segurança necessárias, de maneira a que se evite que o Estado receba valores em razão da impossibilidade de defesa por parte do contribuinte.

A dificuldade encontrada pelo contribuinte, pelo próprio fisco e também pelos julgadores diante do presente auto de infração não se resumiu apenas ao árduo trabalho de analisar as centenas de laudas do PAF, implicou na demora e conseqüente prejuízo do processamento e instrução, pois, além do volume de infrações e de documentos, o exíguo tempo para apresentação de defesa impediu que o exercício do contraditório e do direito de defesa fosse pleno, contemplando a melhor técnica e os melhores argumentos defensivos.

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

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

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

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

Pelo acima exposto, com base no combinado plexo normativa aliado ao bom senso, na aplicação dos princípios norteadores do direito tributário, entendo que devem ser anuladas infrações não reconhecidas pelo Sujeito Passivo.

Nesses termos, acolho a preliminar suscitada pela Recorrente, e voto no sentido de declarar a nulidade das infrações 6, 7, 8 e 10.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria quanto à preliminar de nulidade das infrações 6, 7, 8 e 10, com voto de qualidade do presidente e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **147771.0004/13-2**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO (EXTRA HIPERMERCADO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.106.119,40**, acrescido das multas de 60% sobre R\$570.957,50 e 100% sobre R\$535.161,90, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f” e III, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$462.994,66**, prevista no inciso II, “d”, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos na Lei nº 9.837/2005, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de nulidade das infrações 6, 7, 8 e 10) - Conselheiros(as): Paulo Danilo Reis Lopes, Denise Mara Andrade Barbosa e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Preliminar de nulidade das infrações 6, 7, 8 e 10) - Conselheiros(as): José Antonio Marques Ribeiro, Alessandra Brandão Barbosa e Daniel Ribeiro Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de março de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO - VOTO DIVERGENTE
(Preliminar de nulidade das infrações 6, 7, 8 e 10)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS