

**A. I. Nº** - 206837.0014/15-4  
**AUTUADO** - DEVIDES & VIANA LTDA. (PARANÁ REFRIGERAÇÃO)  
**AUTUANTE** - RAIMUNDO SANTOS LEAL  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 27/10/2016

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0169-01/16**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTOS INIDÔNEOS. O direito assiste ao autuado na alegação de insegurança na determinação de infração. Não existe clareza ou prova na apuração da “inidoneidade” ou “falsidade” dos documentos fiscais que geraram os créditos considerados indevidos. Não restou devidamente motivada a autuação, em prejuízo à defesa. Infração nula. 2. RECOLHIMENTO A MENOS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. NÃO CONTRIBUENTES. Vendas de mercadorias tributadas sem destaque do ICMS. Infração caracterizada. 3. ARBITRAMENTO. PRÁTICA DE SONEGAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS. OMISSÃO APURADA ATRAVÉS DE REGISTRO FICTO. Não restou comprovado que o arbitramento foi feito mediante processo regular, conforme art. 148, CTN, art. 22 da Lei nº 7.014/96 e art. 937, RICMS BA. Constatado a ilegalidade no método para arbitrar os valores, além da ausência de prova da imprestabilidade de escrita, fiscal e contábil do sujeito passivo. Infração nula. 4. LIVRO FISCAL. **a)** ESCRITURAÇÃO IRREGULAR. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA. A descrição dos produtos com os códigos numéricos precedidos da letra "P" não foram devidamente explicados pelo autuado. Multa fixa caracterizada. **b)** CÓDIGO DE MERCADORIA. O erro observado não está previsto na norma (art. 42, inciso XIII-A, “e”, “1”, da Lei nº 7.014/96), considerando a legalidade e a tipicidade cerrada do direito tributário. A mesma mercadoria está relacionada a dois códigos diferentes e não o inverso, o mesmo código para mais de um item de mercadoria. Penalidade que não se confirma, sendo substituída por penalidade prevista no inciso XXII. Infração caracterizada. As nulidades argüidas foram rejeitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 10/12/2015 exige ICMS e multas por descumprimento de obrigação acessória no valor histórico de R\$484.963,00 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, em outubro de 2010. Valor de R\$50.665,76. Multa de 100%;

INFRAÇÃO 2 – Recolheu a menor em razão de venda de mercadorias a não contribuintes dos imposto, localizados noutra unidade da federação, utilizando alíquota interestadual, em janeiro, março, maio, junho, setembro, novembro e dezembro de 2010. Valor de R\$798,48. Multa de 60%;

INFRAÇÃO 3 – Deixou de recolher ICMS, apurado por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude de lançamento ou registro fictício ou inexato, na escrita fiscal. Consta ainda que o

contribuinte *"Mascarou as saídas não escrituradas inflando o Livro de Inventário, sem correspondência com os Livros Contábeis e com a Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica"*. Valor de R\$419.558,76. Multa de 100%;

INFRAÇÃO 4 – Escriturou livro fiscal em desacordo com as normas regulamentares. Multa Fixa de R\$140,00.

INFRAÇÃO 5 – Contribuinte adotou o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, em um ou mesmo exercício. Multa Fixa de R\$13.800,00.

O autuado apresentou defesa (fls. 130 a 136), através de advogado regularmente constituído com instrumento de Procuração (fl. 137), requerendo, inicialmente, sob pena de nulidade, que todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos.

Suscita a decadência do direito de constituição dos créditos fiscais correspondentes ao exercício de 2010, em relação às parcelas até 15/12/15, data da intimação do contribuinte, posto ter decorrido mais de 5 anos dos supostos fatos geradores.

Diz que segundo os Tribunais Superiores, inclusive o Egrégio Tribunal da Bahia, o prazo para a constituição do crédito tributário, em se tratando de ICMS, é de 5 anos, contados do fato gerador até a regular intimação do sujeito passivo sobre o lançamento de ofício, consoante decisão anexa. Deduz que se assim não o fosse o Fisco estaria eternizando o prazo decadencial, como destacado na aludida decisão. Conclui que todas as parcelas relativas a fatos geradores até 15/12/2010, assim, estão eliminados, pois alcançados pela decadência.

Argumenta que a mesma decadência atinge inclusive o item 3, se homologado, pois não haveria que se admitir, comprovada a omissão, que a ocorrência seria apenas no mês de dezembro. Ainda que cabível o arbitramento e os valores estivessem corretos, haveria que se dividir o total apurado pelos 12 meses, estando ao menos 11 deles atingidos pela perda do direito de constituição do crédito fiscal.

Suscita ainda a nulidade dos itens 1 e 4, por insegurança na determinação das infrações, por cerceamento do direito de defesa. Explica que no item 01 não foi apontada qual seria a causa da “inidoneidade” ou “falsidade” dos documentos fiscais, o que prejudica a defesa e impede a caracterização de infração (inespecífica). Diz que mesmo conforme o demonstrativo que instrui o AI, as notas foram emitidas pela matriz e filial da autuada para transferências de mercadorias de forma regular. Não se sabe a motivação da declaração, materializada através do Auto de Infração, da “inidoneidade” ou “falsidade”, e nem mesmo se ocorreu uma ou outra situação. Diz que o lançamento, assim, é nulo de pleno direito.

No que tange ao item 3, diz que é nulo de pleno direito, em primeiro plano, pelo não atendimento do disposto no art. 939 do RICMS/97 e pela total ausência de justificativa legal para a adoção do método extremo de “arbitramento da base de cálculo”. Além de não constar no PAF as formalidades descritas no art. 939, conforme transcrito no próprio Auto de Infração, haveria uma ocorrência identificada como “lançamentos fictícios ou inexatos”, de forma que teria sido *“mascaradas saídas não escrituradas, inflando o LRI”*.

Insiste que a ocorrência, apesar de absolutamente insegura na sua descrição e constatação, ensejaria a simples cobrança do ICMS, acaso devido, mediante roteiros convencionais de auditoria, como de estoques. O arbitramento não encontra a mínima justificativa técnica e legal. Explica que, conforme tem decidido o CONSEF, o “arbitramento” é um meio excepcional de apuração, que somente pode ser adotado, quando não existir condições da adoção de outros roteiros de auditoria, o que não restou caracterizado no presente caso. Diz que a Súmula nº 05 foi construída com esse objetivo.

*SÚMULA CONSEF 05*

*ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. ARBITRAMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DO MONTANTE REAL DA BASE DE CÁLCULO.*

*Não comprovada a impossibilidade de apuração do montante real da base de cálculo através dos roteiros normais de fiscalização, inexistindo motivo para adição do arbitramento da base de cálculo do imposto, ensejando a nulidade do lançamento.*

Diz que no caso em tela, os fatos narrados, ainda que verdadeiros, não justificariam a adoção do meio excepcional de arbitramento da base de cálculo, destacando que o autuante enquadrava a situação no art. 937, III, do RICMS/97 (lançamento fictício ou inexato), mas, a situação fática, além de não ter sido esclarecida ou comprovada, esbarra no parágrafo único do mesmo artigo, que determina que: *"As ações e omissões descritas nos incisos II e III só autorizam o arbitramento da base de cálculo quando a escrituração fiscal ou contábil do contribuinte se tornar insuficiente para determinar o valor das entradas, das saídas e dos estoques das mercadorias, ou valor dos serviços prestados, conforme o caso."*

Diz que é nulo também o mesmo item, pois a fórmula utilizada para o cálculo da base de cálculo arbitrada não encontra respaldo legal, misturando dados de estabelecimentos diversos da autuada (matriz e filiais). Reclama ainda que a "conta" apresentada no Auto de Infração, na qual se tenta fazer "proporções" para os estabelecimentos, não encontra amparo no art. 938, do RICMS/97 e se apresenta como uma verdadeira "salada" de importância, igualmente, irregularmente arbitradas. Por mais essa razão (ilegalidade do método para arbitrar os valores), pede a nulidade deste item.

No mérito, argumenta que, superadas as questões prejudiciais, a apuração dos valores do item 3 não seguiu o quanto determinado na letra "g" do inciso I do art. 938 e no seu parágrafo 2º, do art. 938, do RICMS. A MVA aplicável seria 30% (e não 40%). Diz que também não foi observado o parágrafo 2º: *"Do valor do imposto apurado, através de arbitramento, serão deduzidos o saldo do crédito fiscal do período anterior, os créditos destacados em documentos fiscais relativos ao período, bem como o valor do imposto pago correspondente às operações e prestações, cujos valores serão atualizados monetariamente na forma deste artigo, quando cabível"*.

Defende, ainda que coubesse o arbitramento e o método aplicado fosse regular, a simples aplicação dos dispositivos acima eliminaria completamente o "ICMS apurado".

Com relação ao item 5, acusa que o fiscal não apresenta, com segurança, fatos que caracterizem a infração, não indicando, por via conexa, quais as mercadorias ou serviços diversos que possuiriam o mesmo código. Pelo contrário, apenas o Código P00428 é dito como *"Produtos com Códigos Iguais e Descrição Diferente"*, mas consta a mesma descrição, qual seja *"SPLIT LG 7.000 EVAP."*. Diz que de acordo com o art. 42, inciso XIII-A, "e", "I", a multa é R\$ 1.380,00, para quem *"adotar o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, aplicada a penalidade por cada item de mercadoria associado a um mesmo código"*. Pergunta: quais os 10 produtos e serviços que se enquadram nessa hipótese, no caso concreto?

Finaliza protestando pela produção de meios de prova em direito admitidos; a juntada posterior de demonstrativos e documentos; ouvida da ASTEC sobre as condições legais para o arbitramento; reconhecimento da decadência do direito de constituição do crédito tributário (fatos geradores até 15/12/2010, com proporção mensal para o item 3; a nulidade ou a improcedência do auto de infração).

O autuante presta a sua Informação Fiscal (fls. 165/171), aduzindo que estava autorizado para a fiscalização dos exercícios 2010 a 2012, mas, diante das dificuldades para arrecadar livros e documentos, a auditoria restringiu-se apenas ao período 2010. Apesar da regular intimação, sucessivas dilação de prazo e encaminhamento de planilhas com os procedimentos e valores calculados para as infrações detectadas, objetivando os esclarecimentos necessários, o contribuinte não ofereceu qualquer resposta. Ao final dos procedimentos de fiscalização foi lavrado o competente Auto de Infração,

Discorre sobre os termos da defesa. Diz que cópias das intimações foram coladas aos autos, (fls.08 a 14) e desenvolvidos os roteiros recomendados na Ordem de Serviço com a utilização dos arquivos magnéticos SINTEGRA presentes nos sistemas. Diz ainda que foram necessárias diversas

correções em razão da identificação da ausência de registros obrigatórios.

Explica que, além da intimação inicial, foi feita intimação para apresentação de livros fiscais de praxe, em 17.08.2015, somente apresentados em 04.09.2015 e o livro de Registro de Inventário, somente em 06.11.2015 e a constante alegação de "*problemas no sistema*" (e-mails, fls. 101/110).

Reclama que os livros apresentados foram reimpressos, ainda com resíduos e cheiro de cola. Diz que o contribuinte optou por ignorar os pedidos para esclarecimentos, apesar de enviados para o gestor da empresa, além dos prepostos responsáveis pela contabilidade do estabelecimento. Diz que a prorrogação do prazo para apresentação dos documentos permitiu "adequação" nos livros, sendo necessário o cotejamento das informações da matriz e outra filial do grupo.

Sobre as alegações de defesa, com relação à infração 1, crédito Indevido por transferência ficta entre unidades do grupo através de documento inidôneo, explica que foi configurado o cometimento de fraude ou simulação de crédito, à medida que o contribuinte, no mês de Outubro de 2010, escriturou Notas Fiscais de Entradas a título de Transferências recebida da Matriz, sem que as mencionadas Notas Fiscais tivessem sido escrituradas como Saídas por parte da "Matriz".

Explica que utilizou os arquivos SINTEGRA do contribuinte autuado, no exercício de 2010, já auditado, tendo como resultado o PAF nº 1407790003137, objeto de apreciação pelo CONSEF, com a manutenção das infrações detectadas. Acreditou-se que tais arquivos retratam fielmente a escrita fiscal da Matriz no ano de 2010. Diz que disponibilizou ao contribuinte planilha com as notas fiscais e itens de mercadorias não escrituradas no Livro de Saídas da Matriz.

Afirma que evidenciou a prática de gerar créditos, aproveitando-se do controle da movimentação e emissão de notas fiscais das filiais e da Matriz, podendo assim gerar a movimentação fictícia de itens de mercadorias. Configurado o ato de fraude ou simulação, cuja tipificação da infração e da penalidade está presente no corpo do auto de infração.

Enfatiza que glosar os créditos que não foram emitidos pela matriz, segundo constam nos arquivos é respaldado pela legislação e servem de elementos de prova cabal da infração. Diz que o contribuinte optou por argumentar a ocorrência da decadência apensando o Agravo nº 48.146-BA do Supremo Tribunal de Justiça (pág. 63 a 67 do PAF), ACOMPANHADO DE CÓPIA DA Apelação Civil nº 15909-0/2006 que antecedeu ou ensejou o Agravo mencionado.

Diz que em contrário, a decadencial obedece o prazo previsto no art. 173, Inciso I do CTN; o Agravo, relatoria do Ministro Luiz Fux se pronuncia nesse sentido (fl. 147).

Quanto à infração 2, diz que também houve fraude ou simulação de créditos de ICMS via transferência da Matriz, o que já impossibilitaria a ocorrência de decadência dos lançamentos.

No que tange a infração 3, não obstante a alegação do contribuinte de imprecisão da configuração e inobservância da legislação que envolve procedimentos para realização do arbitramento, aduz que nos procedimentos de auditoria foi identificado que a empresa adotou a estratégia de "*inflar*" o estoque final de mercadorias para acobertar saídas não escrituradas. Explica que foi possível identificar o procedimento, a partir do cotejamento dos valores presentes nos Livros de Inventário das Filiais e da Matriz (considerando os arquivos SINTEGRA e os dados da Auditoria que resultou o Auto de Infração nº 1407790003/13-7 lavrado em 26/12/2013).

Reitera que foi detectado que o contribuinte apresentou uma variação de Estoque Final anormal no exercício de 2010, passando de R\$996.963,21 em 31/12/2009 para R\$1.707.922,99 em 31/12/2010 conforme dados presentes nos Livros Contábeis e Livros de Inventário (fls. 50 a 95), inclusive da filial Pituba e da Matriz (Vasco da Gama).

Pontua que há um Termo de Fiscalização – Arbitramento (fl. 36), Termo com os procedimentos (fl. 37) e os dispositivos do RICMS-BA que norteiam os procedimentos para o arbitramento. Insiste que identificou a MVA média aplicada nas transações comerciais do autuado de 89,8% (fl. 44), bem maior do que 40% (prevista na letra "c" do Inciso I do Art. 938, RICMS BA). Diz que é incabível a solicitação de suporte da ASTEC/CONSEF.

Diz ainda que a cópia da Escrituração Contábil Digital - ECD (fls. 50/66), colada aos autos, demonstra o cometimento de tentativa de fraude, omitindo os valores efetivos do Inventário de Mercadorias, quando confrontado os Livros de Inventário das três unidades, Matriz, Pituba e Lauro de Freitas (fls. 69/96), que são somadas e comparadas com a ECD, já que a empresa adota a escrituração contábil unificada.

Explica que para a matriz, foram utilizados os seus arquivos SINTEGRA (uma vez que o estabelecimento foi auditado no ano de 2010 - fls. 67/68); os dados relativos à unidade Pituba foram obtidos na auditoria concomitante com a realizada na unidade Lauro de Freitas.

Conclui que a infração deve ser mantida.

Na infração 4, o autuado alega imprecisão da configuração envolvendo a escrituração fiscal do livro Registro de Inventário, relativo ao ano de 2010, que expressa à posição de estoques em 31/12/2010. Mesmo havendo intimação para sua apresentação em 14/08/2015, somente foi disponibilizado em 06/11/2015 e após sucessivas solicitações. Reitera que houve impressão recente, ainda com resíduos e cheiro de cola, persistindo as inconsistências em relação ao Inventário, quando do seu cotejamento com os Livros Contábeis. Foi detectada ainda a utilização de Códigos de padrão distinto, sem qualquer procedimento formal para a mudança e com ausência do que preceitua o art. 330 do RICMS-BA. Cópia do livro acostado aos autos (fls. 71/96).

Diz que a infração 05 trata da adoção do mesmo código de mercadoria para mais de um Item ou de códigos distintos para itens com mesma descrição. Ao alegar a falta de elementos de identificação dos itens com repetição dos códigos ou descrição evidencia que o contribuinte ignora ou desconhece o "Relatório 119 – Divergência no registro 75" apensado nas páginas 97 a 100. Diz ainda que os itens que levaram a imputação da multa didaticamente estão "*achuriados*".

Informa que deve ser aplicada, no caso, a multa formal de R\$1.380,00 por item de mercadoria, conforme o art. 205 § 1º do RICMS e cuja multa encontra-se tipificada no art. 42 Inciso XIII-A, alínea "e" da Lei nº 7.014/96. Observa que a defesa não refuta os fatos apontados na configuração da infração, manejada na tentativa de impedir a verificação da movimentação de mercadorias comercializadas ou transferidas entre unidades do grupo.

Explica que aplicou, a título educativo, a multa apontada no dispositivo legal correspondente a 10 itens, quando o relatório aponta 4 páginas com o rol dos itens com códigos diferentes.

Conclui que a defesa não apensou documentos que descaracterizassem os elementos e provas produzidas ao longo dos procedimentos de auditoria. Mantém a exigência.

O autuado, através de seu advogado, anexa o Instrumento particular de mandato (fl. 174).

## VOTO

Lavrado o presente lançamento de ofício para constituir créditos tributários, no valor original de R\$484.963,00, tendo em vista as infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, que serão apreciadas nas linhas procedentes. Cumpre, antes, examinar as questões preliminares suscitadas pelo sujeito passivo, através do seu advogado, legalmente constituído, além da decadência dos fatos ocorridos em 2010.

Reclama o autuado, a nulidade dos itens 1, 4 e 5, por insegurança na determinação da infrações, com o conseqüente cerceamento do direito de defesa. Diz que no primeiro, não foi apontada a causa da inidoneidade ou falsidade dos documentos fiscais; no quarto, não esclarece qual o livro teria sido escriturado irregularmente e qual o erro existente e, no quinto, quais mercadorias ou serviços possuem o mesmo código. Nulo também seria o item 3 pela ausência de justificativa para o arbitramento e por falta de legalidade na apuração da sua base de cálculo.

Sobre as nulidades retro suscitadas, o exame circunstanciado dos todos os itens do presente Auto de Infração será feito de "*per si*", considerando que questões de nulidade e mérito se confundem, na solução particular de cada imbróglio. Em linhas gerais, a descrição das infrações nos autos foi

feita de forma que possibilitou ao autuado, o amplo entendimento das acusações que lhe estavam sendo imputadas, permitindo a apresentação das suas razões da maneira e com os elementos de provas de que dispunha ou lhe aprouve apresentar ou mesmo entendeu suficientes na sustentação das suas teses, sem que houvesse na autuação como um todo cerceamento ao direito de defesa.

Relevante é que a Administração Tributária precisa resolver, em um processo administrativo fiscal, o conflito de interesses a respeito da tributação, ressaltando-se a sua obrigatoriedade em fundamentar as decisões emitidas em tais processos, no intuito de se garantir ao sujeito passivo a adequada compreensão da solução dada ao caso concreto, respeitando-se o devido processo legal. Existindo elementos que confirmem a invalidade do evento jurídico tributário de quaisquer das infrações examinadas, o respectivo lançamento de ofício será considerado nulo.

Sobre o pedido para que as intimações ou notificações relacionadas ao presente PAF sejam encaminhamento para endereço dos advogados indicados, de certo que não existe óbice para o seu cumprimento. No entanto, o não atendimento à solicitação, não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista no artigo 108, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – Decreto nº 7.629/99 e em perfeita sintonia com o estabelecido no Código Tributário Nacional – CTN, art. 127, a orientar, como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo, desde que não elaborada de modo a prejudicar o trabalho do Fisco.

Com relação à decadência do direito de constituição dos créditos tributários pela Fazenda Estadual, correspondentes ao exercício de 2010, nas parcelas até 15.12.2015, suscitada pelo autuado, entendo da forma seguinte:

É cediço que no direito tributário, a decadência é uma causa extintiva do crédito tributário que implica na perda do direito de efetuar o lançamento depois de transcorrido o prazo de cinco anos. Um dos principais aspectos da decadência é o seu termo inicial ou, em outras palavras, a data inicial da contagem do prazo de cinco anos.

A regra geral, prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, dispõe que a contagem do prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Uma regra especial, extraída do artigo 150, parágrafo quarto, é utilizada para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e nos casos em que tenha ocorrido efetivamente a antecipação do pagamento. Nesse caso, o início da contagem do prazo decadencial é a data do fato gerador. Na ocorrência de dolo, fraude ou simulação, aplica-se a regra geral. Na regra do lançamento anulado, o início da contagem do prazo decadencial dar-se-á na data em que se tornar definitiva a decisão que anulou o lançamento anteriormente efetuado (artigo 173, II - CTN), desde que o lançamento seja anulado por vício formal.

A decadência, então, extingue o direito pela inércia do titular, quando a eficácia desse direito estava originalmente subordinada ao exercício dentro de determinado prazo, que se esgotou, sem o respectivo exercício. A decadência é, pois, a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, em razão da desídia do seu titular. Nesse sentido, a decadência, além da prescrição extingue a exigibilidade do crédito tributário (art. 156, V, do CTN).

No caso em concreto, quando da ciência ao autuado da lavratura do Auto de Infração, ocorrida em 15/12/2015, não havia sido extinto o direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do período retro referido (janeiro a dezembro de 2010), o qual se extinguiria no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, consoante previsto no art. 107-A, I, da Lei nº 3.956/81 (COTEB), então vigente, o que vale dizer que o termo final do prazo decadencial para o aludido período seria 31/12/2015.

A legislação baiana, vigente à época dos fatos geradores, estabelecia marco temporal diferenciado para contagem do prazo decadencial, ancorada no permissivo normativo constante no art. 150, § 4º, c/c o art. 173, I, do CTN. Ressalte-se que, com o advento da Lei nº 13.199, de 29/11/14, foi revogado o art. 107-A, da Lei nº 3.956/81. Porém, da leitura do artigo 105 (a legislação

tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116) e 106 (a lei aplica-se a ato ou fato pretérito: **I** - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa; **II** - tratando-se de ato não definitivamente julgado: **a)** quando deixe de defini-lo como infração; **b)** quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo; **c)** quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática), ambos do CTN, fica claro que a nova alteração (Lei nº 13.199/14), que alterou a linde temporal para contagem do prazo decadencial, não pode ser aplicada aos fatos ou atos pretéritos, mas tão-somente em situações ocorridas após a sua edição.

A norma em discussão não se trata de norma meramente interpretativa, vez que constitutivo de um novo marco temporal, delimitador de direito potestativo do Estado da Bahia para efetuar o lançamento tributário, como também por não se tratar de norma tributária de natureza penal mais benigna ao contribuinte, por não se tratar de comando legal atinente a qualquer penalidade, mas, balizador do poder de lançar do sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Dessa forma, não poderá retroagir para surtir efeito em relação a fato gerador constituído sob a égide da legislação tributária, então vigente, conforme consta de diversos Pareceres da Procuradoria Geral desse Estado (PGE/PROFIS) e em conformidade com a jurisprudência desse Conselho, como pode ser extraído, entre outros, dos Acórdãos CJFs N<sup>os</sup> 0378-12/15, 0371-12/15, 0228-11/15.

Cabível ainda a ressalva que, nos itens em discussão, a exemplo de "*deixou de recolher ICMS ...*", não se pode dizer que o autuado tenha feito recolhimento antecipado do imposto e, em consequência, não há que se falar em "*lançamento por homologação*", previsto no art. 150, §4º, do CTN. Também por isso, a contagem do prazo decadencial enquadra-se no art. 173, I do CTN.

Posto isso, concluo que não ocorreu a decadência suscitada pelo autuado, em relação ao valores levantados no período janeiro a dezembro de 2010, haja vista que com a lavratura do Auto de Infração foi efetivado o devido lançamento do crédito tributário e, na data da ciência ao autuado, não houve transcurso do prazo que autorizasse o instituto da decadência, adotando-se qualquer marco legal.

Na infração 1, a acusação é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a documentos fiscais falsos ou inidôneos, em outubro de 2010.

O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo discriminando as notas fiscais em que teriam ocorrido os créditos indevidos, com código fiscal de operações 1152 (transferências para comercialização), no mês de outubro de 2010, em valor que totaliza R\$50.665,76 (fls. 47/48).

O direito assiste ao autuado na alegação de insegurança na determinação de infração e que as notas fiscais foram emitidas regularmente, sendo nula a autuação. Existe evidente insegurança na caracterização da aludida infração, com o conseqüente cerceamento do direito de defesa, uma vez que não existe clareza, não existe prova na apuração da "*inidoneidade*" ou "*falsidade*" dos documentos fiscais que geraram os créditos considerados indevidos. Não restou devidamente motivada a autuação, em prejuízo à defesa do contribuinte.

A afirmação de transferências "*fictas*" das notas fiscais para o estabelecimento autuado não pode ser presumida, sob a justificativa de tratar de documentos inidôneos, configurado o cometimento de fraude ou simulação de crédito. Tal fato, em existindo, deveria estar perfeitamente comprovado. nos autos, outrossim, porque fraude não se presume. A utilização dos arquivos SINTEGRA do contribuinte autuado, no exercício de 2010, já auditado em outro Processo Fiscal (140779.0003/13-7), por si só, não prova que houve movimentação fictícia de itens de mercadorias e que tais créditos não foram gerados pela matriz.

No demonstrativo fiscal que sustenta a exigência (fls. 47/48), as notas fiscais consideradas inidôneas estão relacionadas ao CNPJ (33.935.164/0004-02) e número de inscrição estadual do

próprio autuado (79.919.126), que pertencem ao próprio contribuinte autuado, não restando esclarecido onde reside a fraude ou a simulação. A falta de registro das respectivas notas fiscais, no estabelecimento matriz do contribuinte autuado, não se encontra devidamente anunciado e provado, nos autos. Ainda que assim o fossem e tal fato constituíssem uma irregularidade fiscal, a exigência tributária deveria ser manejada contra esse estabelecimento matriz.

O lançamento de ofício com tal natureza de insegurança e sem a devida motivação, não pode prosperar e deve ser formalmente nulo.

Na infração 2, a acusação é que o contribuinte autuado recolheu ICMS a menor em razão de venda de mercadorias a não contribuintes dos impostos, localizados em outra unidade da federação, utilizando alíquota interestadual.

O Auditor Fiscal elaborou demonstrativo de débito (fl. 49) relacionando as operações de saídas interestaduais de mercadorias que deveriam ser regularmente tributadas e que não as foram pelo autuado, totalizando R\$798,48.

A existência da irregularidade fiscal está claramente identificado nos autos e o contribuinte não apresentou qualquer impugnação diretamente acerca desse item, exceto a questão da decadência, já examinada. Infração caracterizada, no valor de R\$798,48.

A infração 3 relata a falta de recolhimento de ICMS, apurada por meio de arbitramento da base de cálculo, em virtude de lançamento ou registro fictício ou inexato, na escrita fiscal.

Explica o Auditor Fiscal que o contribuinte adotou a estratégia de "inflar" o estoque final de mercadorias, para acobertar saídas não escrituradas, fato identificado a partir do cotejo dos valores do livro Registro de Inventário dos estabelecimentos filiais e matriz, através dos seus arquivos magnéticos e os dados da auditoria que resultou o Auto de Infração nº 140779.0003/13-7.

Diz o fiscal que tais eventos não têm correspondência nos livros contábeis e na Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica do contribuinte autuado, totalizando R\$419.558,76.

Argúi o contribuinte, a seu tempo, a nulidade da autuação, por ausência de justificativa legal para a adoção do método extremo de "*arbitramento da base de cálculo*" e atenção às formalidades do art. 939 do RICMS/97. Insiste que a ocorrência tributária narrada pelo fiscal, "*lançamentos fictícios ou inexatos, de forma que teria sido mascaradas as saídas não escrituradas, inflando o LRI*", apesar de absolutamente insegura na sua descrição e constatação, ensejaria a simples cobrança do ICMS, acaso devido, mediante roteiros convencionais de auditoria, como de estoques.

Diz ainda que o arbitramento não encontra a mínima justificativa técnica e legal. Como meio excepcional de apuração, somente pode ser adotado quando inexistir condições da adoção de outros roteiros de auditoria, o que não restou caracterizado, no caso, e como prediz a Súmula 05.

Constato, conforme prevê o art. 148, do Código Tributário Nacional - CTN é facultado ao Fisco a aferição indireta das operações havidas, legitimando o método subsidiário de arbitramento, o fato de serem omissos, ou não merecerem fé, as informações e documentos apresentados pelo sujeito passivo. Manda ainda o dispositivo, além da presença dos requisitos para o arbitramento da base de cálculo do imposto devido pelo sujeito passivo, que a sua apuração seja feita mediante o devido processo legal.

O dispositivo reproduzido no art. 22 da Lei nº 7.014/96, determina que o arbitramento seja feito mediante processo regular, significando que o procedimento para arbitrar a base de cálculo do tributo haverá de desenvolver-se não apenas em obediência aos ditames da legalidade, mas também com regras claras, com atos orientados no sentido de levantar dados e elementos concretos e verdadeiros, que conduzam de forma lógica e racional à verdade dos fatos, além da apuração da materialidade escondida pelo contribuinte autuado, permitindo um regular e legal arbitramento. Haverá de ter a necessária ponderação, em face do interesse da coletividade na constituição do crédito tributário e a proteção dos direitos e garantias individuais do contribuinte infrator.



A seu tempo, o Regulamento de ICMS do Estado da Bahia (aprovado pelo Decreto nº 6.284/97), vigente à época dos fatos, prevê que, para fazer-se o arbitramento, devem ser preenchidos requisitos, que são cumulativos. Nesse sentido, o art. 937 prevê a possibilidade de proceder-se ao arbitramento da base de cálculo do imposto “quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação do imposto” e “não for possível apurar o montante real da base de cálculo”, e, mesmo assim, “desde que se comprove” qualquer dos casos especificados nos seus incisos.

Após a análise dos termos e peças processuais constantes no processo administrativo fiscal - PAF, constato que, no caso em apreço, não restou provado que o contribuinte procedeu num esquema de sonegação, não sendo possível apurar a base de cálculo real por outros meios que não o arbitramento, o que, juridicamente, daria suporte à medida.

Ainda que o Auditor Fiscal tenha observado que “a empresa adotou a estratégia de inflar o estoque final de mercadorias para acobertar saídas não escrituradas”, tal fato, isoladamente, não autorizaria a aplicação da medida excepcional do arbitramento, uma vez que existem outras ações e auditorias específicas para apuração de estoques irregulares. A variação no estoque final das mercadorias do contribuinte autuado, que passou de R\$996.963,21 (em 31/12/2009) para R\$1.707.922,99 (em 31/12/2010), em princípio, nada tem de irregular, podendo servir apenas de indício ou uma oportunidade para uma investigação mais aprofundada.

Cópias da Escrituração Contábil Digital - ECD (fls. 50/66) não fazem prova da tentativa de fraude, tampouco a tentativa de fraude autoriza o arbitramento da base de cálculo, nos termos do parágrafo único do art. 937 do RICMS BA.

Ademais, o direito assiste ao autuado na alegação de nulidade da autuação, uma vez que a apuração da base de cálculo do arbitramento, conforme orientou o Fisco, não tem amparo no permissivo legal. O procedimento para arbitrar a base de cálculo haverá de ser regular, no sentido de que deverá desenvolver-se não apenas segundo os ditames da legalidade, mas, também, com a observância das regras da lógica. Os dados levantados devem ser concretos e verdadeiros, conduzindo do forma racional o regular arbitramento.

Exatamente por isso que o Regulamento do ICMS estabelece uma série de requisitos para se apurar a base de cálculo arbitrada e a forma escolhida pelo fiscal não encontra amparo no art. 938, do RICMS/97. A formula que indicou o total das omissões de saídas (arbitrada) foi obtida do confronto da soma dos valores dos inventários (estoque final de 2010) dos três estabelecimentos do contribuinte autuado: o do matriz (Vasco da Gama - Inscrição Estadual nº 27.360.859), o da filial Pituba (Inscrição Estadual nº 70.327.527) e o da filial Lauro de Freitas (inscrição estadual 79.919.126), que totalizou R\$5.782.933,03, confrontado com o total do estoque final extraído do Inventário - registro 74, da matriz (Inscrição Estadual nº 27.360.859), R\$3.965.560,91 (fl. 70v), apurando a diferença de R\$1.817.373,12.

Em seguida, foi aplicado ao valor dessas supostas “omissões” o percentual apurado das operações tributadas (97%) e sobre tal resultado o MVA de 40%, fazendo incidir a alíquota interna de 17%, implicando R\$419.558,76, conforme demonstrativo de fl. 76.

Houve, no caso concreto, visível ilegalidade no método para arbitrar os valores, além de requisito fundamental que o autoriza: a prova da imprestabilidade de escrita, fiscal e contábil do sujeito passivo. O confronto dos estoques somados dos diversos estabelecimentos do autuado não poderiam validamente conduzir a uma forma racional e regular do arbitramento. A aferição dos valores arbitrados pela autoridade fiscal não pode conter resquícios de cerceamento no direito de ampla defesa do autuado, do contraditório e do devido processo legal. Mesmo porque, o arbitramento não pode ser uma pena ou agravamento da exigência, mas um mero critério substitutivo que a lei defere ao Fisco, quando o contribuinte descumpre na obrigação legal de apurar a base de cálculo do imposto devido por inexistência de elementos que mereçam fé.

Diante de tais equívocos, o presente lançamento de ofício é nulo. Represento à autoridade fazendária para que verifique a possibilidade do refazimento da exigência à salvo das falhas aqui apontadas, observado o prazo decadencial.

Na infração 4, o autuado é acusado do descumprimento de obrigação acessória por escrituração de livro fiscal em desacordo com as normas regulamentares, incidindo multa fixa de R\$140,00.

Explica o agente do Fisco que detectou a utilização de códigos com diferente padrão e com a apropriação da letra "P", dificultando os procedimentos de auditoria de estoques.

A defesa do autuado diz que esse item é igualmente nulo, pois o lançamento não esclarece qual teria sido o livro escriturado irregularmente e qual a falha, na escrituração, caracteriza o desacordo com a norma.

Informa o Auditor que, mesmo intimado para apresentação do livro Registro de Inventário, em 14/08/2015, o contribuinte somente disponibilizou o livro, em 06/11/2015 e após sucessivas solicitações. Reclama que houve impressão recente, ainda com resíduos e cheiro de cola, mas, persistindo as inconsistências em relação ao Inventário, quando cotejado com os Livros Contábeis. Diz que observou a utilização de Códigos de padrão distinto, sem qualquer procedimento formal para a mudança e com ausência do que preceitua o art. 330 do RICMS-BA.

As cópias dos documentos que provocaram a imposição da penalidade encontra-se acostadas aos autos (fls. 71/96), provando o acerto fiscal. Apesar de a própria descrição do descumprimento da obrigação acessória poder ter descrito que se trata do livro registro de Inventário, não deve ser acatada a alegação defensiva. Consta das Intimações os livros exigidos e também no termo de arrecadação (fl. 122). Os vários e-mails colados nos autos tratam da dificuldade que o estabelecimento autuado encontrou na apresentação do seu próprio Inventário (fls. 101/119).

A descrição de alguns códigos com o letra "P" nos códigos numéricos não foram devidamente explicados pelo autuado (fls. 75 e 80). Infração caracterizada, multa fixa de R\$140,00.

A infração 05 impõe a penalidade fixa de R\$13.800,00, em face de o contribuinte ter adotado o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente.

Argumenta a defesa que o fiscal não caracteriza com segurança a infração, nem indica quais as mercadorias ou serviços diversos possuiriam o mesmo código. Não estando claro quais os 10 produtos, serviços que se enquadram na hipótese do art. 42, inciso XIII-A, "e", "1", da Lei nº 7.014/96.

Na informação fiscal, o Auditor Fiscal diz que a aplicação da penalidade é pela *"adoção do mesmo código de mercadoria para mais de um item ou de códigos distintos para itens com mesma descrição"* e que a alegação da defesa evidencia que o autuado ignorou o Relatório 119. Diz ainda que os itens que determinaram a imputação da multa estão achuriados.

Constato que a fiscalização elaborou e acostou aos autos um demonstrativo descrevendo a existência de diversos códigos para a mesma mercadoria, conforme trata o "Relatório 119 – Divergência no registro 75" (fls. 97 / 100).

E a legislação do ICMS prevê a seguinte penalidade, em relação ao descumprimento da obrigação acessória supra referida:

*XIII-A - nas infrações relacionadas com a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados:*

*( ... )*

*e) R\$ 1.380,00 (um mil trezentos e oitenta reais):*

*1. ao contribuinte que:*

*1.1. adotar o mesmo código para mais de um item de mercadoria ou serviço simultaneamente, aplicada a penalidade por cada item de mercadoria associado a um mesmo código;*

Sabe-se que as chamadas obrigações tributárias acessórias ou deveres instrumentais, conforme indica o artigo 113, §2º, do CTN devem estar previstas na legislação tributária (artigo 96 do CTN) e geram, se descumpridas pelos contribuintes, a imposição de multa, tal qual ocorre com o descumprimento da obrigação tributária principal.

A multa, surge do descumprimento da própria obrigação tributária principal (pagar o tributo)

ou do puro descumprimento das obrigações acessórias (multa isolada), representando sanção pelo cometimento do ilícito tributário. A multa, assim, tem a finalidade de desestimular a prática do ato ilícito pelo contribuinte, tendo por objeto as prestações positiva ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Portanto, também as obrigações acessórias não de ser criadas através de lei formal e materialmente consideradas (art. 5º, II, CF/88).

Nesse sentido, não pode prosperar a aplicação da penalidade imposto pelo fiscalização. O erro aqui observado, considerando a tipicidade cerrada, própria do direito tributário, não está previsto na norma (art. 42, inciso XIII-A, “e”, “1”, da Lei nº 7.014/96). No caso em concreto, o contribuinte não adotou o mesmo código para mais de um item de mercadoria, mas, a mesma mercadoria está relacionada a dois códigos diferentes, conforme se pode verificar no aludido relatório.

O fato de o Auditor Fiscal ter tentado ajustar a descrição da infração, durante a sua Informação Fiscal, não soluciona o conflito entre a exigência e a ocorrência fática. A limitação da multa ao valor correspondente a 10 itens, a título educativo, conforme indicou o preposto do Fisco, não corrige igualmente a tipificação equivocada da multa prevista no art. 42 inciso XIII-A, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96.

O que ocorreu de fato foi o contribuinte adotar códigos diversos para uma mesma mercadoria, conforme se pode perceber no mesmo relatório de fls. 97/100, retro mencionado. A Infração de descumprimento de obrigação acessória, apontada na inicial resta descaracterizada, cedendo espaço para a incidência da multa no valor de R\$460,00, em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente nesta Lei (art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96).

Caracterizada o descumprimento da obrigação acessória apontado acima, no valor de R\$460,00.

Do exposto, entendo pelos resultados, a seguir anunciados: 1 - Infração Nula; 2 - Infração caracterizada (R\$798,48); 3 - Infração Nula; 4 - Multa Fixa caracterizada (R\$140,00); 5 - Multa Fixa caracterizada (R\$460,00). O Auto de Infração é PARCIALMENTE PROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE M PARTE** o Auto de Infração nº **206837.0014/15-4**, lavrado contra **DEVIDES & VIANA LTDA. (PARANÁ REFRIGERAÇÃO)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$798,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento da obrigações acessórias no valor total de **R\$600,00**, previstas nos incisos XVIII, “b” e XXII, alterada pela Lei nº 8.534/02, do mesmo diploma legal supracitados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de setembro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR