

**A. I. Nº** - 293872.0003/15-1  
**AUTUADO** - DAIRY PARTINERS AMERICAS BRASIL LTDA. (DPA BRASIL LTDA.)  
**AUTUANTE** - MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 03/11/2016

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0181-01/16**

**EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO DE MERCADORIAS SEM O DEVIDO REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS NÃO ESCRITURADAS NA EFD - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. Multas de 10% do valor comercial das mercadorias não registradas. O autuado não comprova o registro dos documentos fiscais. Apesar da incidência das multas, aplico a alteração à Lei nº 7.014/96, promovida pela Lei nº 13.461/15, publicada no Diário Oficial do Estado de 11/12/15, que reduziu o percentual da penalidade prevista para a falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias sujeitas à tributação, de 10% para 1%. Penalidade subsistente com a incidência da redução retro aludida. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Os argumentos trazidos pelo defendente por si só não elidem a acusação de saída de mercadorias apurada por levantamento quantitativo de estoque na forma do art. 4º, da Portaria nº 445/98. Infração caracterizada. b) MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Infração subsistente. Ausência de fato modificativo ou extintivo para elidir a acusação fiscal do procedimento administrativo em tela. Lançamento tributário subsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidades e indeferido o pedido de uma segunda diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 21/09/2015, refere-se à exigência de R\$271.557,22 na constituição de créditos tributários, em decorrência das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1** - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Consta na complementação da informação que o contribuinte deu entrada no estabelecimento comercial de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Os referidos documentos fiscais estão apresentados no Anexo I desse PAF. Foi exigida a multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias, conforme art. 42, inciso IX, da Lei nº 7.014/96. Valor da multa R\$3.811,72 (10%).

**INFRAÇÃO 2** - Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2011. Exigido o valor de R\$261.060,57 e multa de 100%.

**INFRAÇÃO 3** - Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de

Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e consequentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado de 2011. Exigido o valor de R\$6.684,93, acrescido da multa de 60%.

O autuado, por meio de advogado com procuração e demais documentos de identificação, às fls.97/101, apresenta defesa, fls. 75 a 95, depois de apresentar uma síntese dos fatos, alinha as argumentações a seguir descritas:

Diz que se trata de uma sociedade empresária que tem por objetivo, entre outras atividades, a fabricação e comercialização de produtos alimentícios e bebidas em geral e que o Auto de Infração contra si lavrado não merece prosperar, tendo em vista o completo descabimento das acusações que lhe são impostas.

Preliminarmente, alega que a autuação não se reveste de certeza e liquidez, estando maculado. Diz ainda que como foi lavrado o Auto de Infração, não há como se exercer o direito de defesa de forma ampla.

Discorre sobre tal garantia constitucional, presente, inclusive, no regulamento do processo desse Estado, destacando que referido dispositivo tem ainda por finalidade reafirmar os requisitos de validade de todo lançamento de crédito tributário, nos ditames estabelecidos pelo artigo 142 do CTN. A ausência dessas informações constitui cerceamento ao direito de defesa.

Diz ainda que o presente Auto de Infração é nulo nos termos do artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do Decreto Estadual nº 7.629/99, por ofensa ao artigo 39, inciso III, do mesmo diploma legal, pois a Autoridade Fiscal não demonstrou as razões pelas quais concluiu pela prática de supostas infrações à legislação tributária. Acusa que a autuação é genérica, informando apenas que a impugnante teria dado entrada em seu estabelecimento das mercadorias sem o devido registro fiscal; que teria deixado de recolher ICMS próprio, além do ICMS/ST em relação a operações de saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais. O Fisco utiliza de presunções para chegar a essa conclusão, sem buscar a verdade material dos fatos.

Alega também que a atividade administrativa não admite meras ilações; a conduta considerada infração deve estar inequivocamente demonstrada, sob pena de nulidade do lançamento. Questiona a ausência de motivação, princípio que é corolário das garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório, na lição de Celso Antônio Bandeira de Mello.

Diz que além das nulidades já apontadas, o presente Auto de Infração merece também ser anulado, pois fora lavrado com base em cálculos equivocados, que originaram demonstrativos de cálculos que merecem ser desconsiderados. Aduz que celebrou com o Estado da Bahia o Termo de Acordo Atacadista TARE - Parecer nº 7365/2004 (DOC 08), que objetiva a redução da carga tributária do ICMS nas operações internas realizadas por atacadistas. Por este TARE, a base de cálculo do ICMS é reduzida, de forma que a carga tributária seja equivalente à utilização da alíquota de 10%.

Assim, com exceção dos produtos cujos NCM são 2202.90.00, 0403.10.00 e 2009.19.00, nas operações internas realizadas pela Autuada, a base de cálculo é reduzida, de modo que a carga tributária dos produtos equivale à aplicação de alíquota de 10%.

Alega, todavia, que analisando os demonstrativos apresentados pela autoridade fiscal é possível verificar que os cálculos não levaram em consideração o Termo de Acordo Atacadista celebrado entre a Autuada e o Estado da Bahia, adotando o valor cheio da base de cálculo para apuração dos valores supostamente devidos.

Elabora planilha com cálculo feito pelo Fisco (à direita) adotando a base de cálculo “cheia” e com o cálculo considerando o TARE à esquerda, implicando em diferença no montante de R\$100.622,61 nos valores cobrados a título de imposto.

Rótulos de Linha	Cálculo fiscal				Recálculo considerando TARE		
	Base de Cálculo	Alíq	ICMS		Base de Cálculo Reduzida	Alíq	ICMS
'04039000	1.189.356,30	0,17	202.190,57	77%	699.579,38	0,17	118.928,49
'04069090	223.529,96	0,17	38.000,09	15%	131.480,32	0,17	22.351,65
'04031000	98.307,74	0,17	16.712,32	6%	98.307,74	0,17	16.712,32
'04061090	24.456,44	0,17	4.157,59	2%	14.385,28	0,17	2.445,50
<b>Total Geral</b>	<b>1.535.650,44</b>		<b>261.060,57</b>		<b>943.752,72</b>		<b>160.437,96</b>

NCM não beneficiada pelo TARE

Observou que no recálculo, o NCM 0403.10.00 não está abrangido pelo benefício da redução da base de cálculo disposto no TARE, mantendo, portanto, os valores lançados a esse respeito no cálculo fiscal. Concluindo que, antes mesmo de abordar as questões relativas ao mérito da autuação, imperioso se faz o reconhecimento de que os cálculos elaborados pela fiscalização desconsideraram o TARE celebrado entre a autuada e o Estado da Bahia.

Em face de tal inconsistência, pede que o Auto de Infração seja anulado, nos termos do artigo 18, § 1º do Decreto Estadual nº 7.629/99.

No mérito, reclama que a fiscalização lavrou o presente Auto de Infração para cobrar, entre outros, valores a título de multa por ter supostamente deixado de registrar na escrita fiscal mercadorias que deram entrada em seu estabelecimento. Acusa, contudo, que a Fiscal partiu de premissas equivocadas para concluir que não houve escrituração de mercadorias, aduzindo que não deixou de escriturar qualquer mercadoria que tenha ingressado em seu estabelecimento. Pede que o PAF seja convertido em diligência para a análise da documentação de provas, o que desconstituirá a presunção que deu suporte à autuação, ou seja, o Auto de Infração deve ser julgado improcedente por conta da apuração, mediante levantamento quantitativo de estoque, concluindo-se que houve falta de recolhimento do imposto relativo à saída de mercadorias, sem a emissão de documentos fiscais.

Diz que a divergência de estoque apurada pela Autoridade Fiscalizadora se deu em razão de alguns fatores, que não caracterizam infração tributária, tampouco são fatos geradores do ICMS.

Assevera que a fiscalização se ateve ao levantamento quantitativo feito no seu estoque para pressupor que teria dado saída em mercadoria sem a emissão de documento fiscal. Insiste que os valores cobrados nesta autuação são indevidos, pois não deu saída nas mercadorias. Explica que realizou a escrituração correta das notas fiscais de devolução em seus livros fiscais, com o respectivo abastecimento das mercadorias em seu estoque. Contudo, por equívoco, não registrou tais mercadorias, ensejando a divergência apurada. Acosta aos autos provas do fato (DOC 09).

Sublinha que cerca de 57% do valor exigido, nessa infração 2, corresponde exatamente à tais devoluções recebidas pela autuada. Não se pode, por simples levantamento quantitativo de estoque, imputar infração tributária, sem antes investigar as razões pelas quais o levantamento apresentou resultado divergente. Junta para comprovar tal assertiva, o seu livro Registro de Entrada (DOC 10), onde consta a escrituração de todas as notas fiscais de devolução relativas às mercadorias, que deixaram de ser registradas em seu estoque.

Pede que tal documentação seja analisada em diligência fiscal, nos termos dos artigos 123, §§ 3º 5º e 6º, e 145 do Decreto Estadual nº 7.629/99, provando que não cometeu a infração imputada, ensejando cancelamento do respectivo lançamento.

Diz que a outra parte desse lançamento (infração 2) também não pode prosperar, haja vista que não praticou o fato gerador. Explica que recebeu mercadorias de outras filiais, no período abrangido pela fiscalização, promovendo a respectiva escrituração em seu livro Registro de Entrada e registro no seu estoque. Diz, no entanto, que parte das mercadorias recebidas fisicamente, em 2011, com o registro no estoque e no livro Registro de Entrada, também em 2011, teve notas fiscais emitidas no ano de 2010. Em outras palavras, muito embora as notas fiscais de transferência, tenham sido emitidas em 2010, o abastecimento físico e o respectivo registro no livro Registro de Entrada e no estoque se deram em 2011 (trânsito de 2010 para 2011).

Explica que o fato se explica em razão do trânsito das mercadorias, em decorrência do período que elas demoraram a sair do estabelecimento remetente, até chegar ao estabelecimento do autuado, o que poderia ter causado a incompatibilidade no levantamento quantitativo de estoque, manejado pela fiscalização.

Junta o demonstrativo (DOC 11) elencando as notas fiscais emitidas em 2010, com recebimento e registro no livro Registro de Entrada e no estoque em 2011 – trânsito de 2010 para 2011, como forma de facilitar a confirmação das informações. Junta ainda cópia das Notas Fiscais (DOC 12), do livro Registro de Entrada, onde estão devidamente escrituradas (DOC 13). Diz ainda que o mesmo fato se repetiu no ano seguinte (2011), sendo emitidas notas fiscais de transferência de mercadorias advindas de outras filiais, cujo registro no livro Registro de Entrada e no estoque físico somente se deram no ano seguinte de 2012 (trânsito de 2011 para 2012), em razão do tempo decorrido entre a saída das mercadorias do estabelecimento remetente e a entrada no estabelecimento do autuado.

Junta o novo demonstrativo (DOC 14) elencando as notas fiscais relativas ao fato. Além das notas fiscais (DOC 15), livro Registro de Entrada (DOC 16), onde estão escrituradas.

Pede que seja designada diligência para análise da sua documentação, o que desconstituirá a presunção, que deu suporte à autuação.

Esclarece que os valores relativos a tais lançamentos, tanto em relação às notas fiscais emitidas em 2010 quanto às emitidas em 2011 (trânsito 2010 para 2011 e trânsito de 2011 para 2012), correspondem a 35% da cobrança pretendida na infração 2, o que reforça seu pedido de cancelamento dos lançamentos feitos pela autoridade fiscal.

Alega que a infração 2 não merece prosperar ainda porque parte da suposta divergência apurada pela fiscalização se deu em razão da escrituração posterior à ocorrência do fato gerador.

Esclarece que houve também operações de transferências de mercadorias advindas de outras filiais, cujas notas fiscais foram emitidas em 2010, mas os registros no livro Registro de Entrada e no estoque ocorreram somente em 2011, que não diz respeito ao trânsito das mercadorias, como no caso anterior. Tal situação ocorreu por equívoco que, tão logo constatado, o autuado promoveu os registros para saná-lo, o que comprova sua mais absoluta boa-fé.

Junta o demonstrativo de cálculos (DOC 17) elencando as notas fiscais relativas a este fato, cujo lançamento feito nesta autuação fiscal é absolutamente indevido e merece ser cancelado; juntando como prova o livro Registro de Entrada (DOC 18) onde os documentos restam devidamente escriturados.

Reitera que não houve a suposta saída de mercadorias sem a respectiva emissão de documentos fiscais, não ocorrendo à hipótese de incidência do ICMS, nem há que se falar em falta de recolhimento, como é a pretensão fiscal. Reitera também o pedido de diligência.

Em consequência, na infração 3, alega a inoccorrência do fato gerador do ICMS, na condição de substituto tributário. Diz que, como exaustivamente explicado, nos tópicos anteriores, jamais deu saída em mercadorias de seu estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais. As divergências encontradas pelo Fisco, no levantamento quantitativo de estoque realizado, se deram pelas razões acima expostas, não ocorrendo o fato gerador do ICMS para ensejar sua respectiva cobrança. Insiste que as mercadorias da substituição tributária não foram objetos de operação que ensejaria a incidência do referido imposto.

Reitera que as mercadorias devolvidas foram escrituradas no livro Registro de Entrada, mas não deram entrada física nos estoques, conforme já relatado anteriormente. Não ocorrendo o fato gerador de ICMS na infração 2, nem na condição de substituto tributário, na infração 3, devendo serem canceladas.

Pede o afastamento das multas exigidas na autuação, em face do seu caráter confiscatório e ausência de razoabilidade, proporcionalidade no tamanho das penalidades aplicadas; no caso em análise, um montante equivalente a quase 100% do valor do imposto.

Ensina que melhor doutrina tributária não dá ao Estado o direito de estabelecer sanções arbitrárias e confiscatórias que coloquem o cidadão exposto ao abuso de poder, em face da inexistência de critérios precisos e objetivos que limitem a ação do próprio Estado. Conclui que multa desse porte não guarda qualquer proporcionalidade entre o preceito e a sanção. Transcreve jurisprudência e doutrina acerca da matéria, pedindo a sua redução para patamares razoáveis (20% do valor do imposto).

Reitera os pedidos de nulidade e de procedência já formulados, inclusive a entrega de avisos e intimações relativas a este PAF no endereço dos advogados que indica.

O autuante presta informação (fls. 138/141), articulando as ponderações a seguir sintetizadas:

Quanto à nulidade arguida, entende que o argumento defensivo não tem guarida, uma vez que as infrações estão perfeitamente descritas no corpo do Auto de Infração, sendo indicados com precisão os artigos regulamentares e legais infringidos. Inclusive, com o autuado demonstrando perfeita compreensão dos fatos que lhe foram imputados.

Reitera a incorreção na base de cálculo nos levantamentos da fiscalização, não considerando o Termo de Acordo Atacadista, celebrado entre o autuado e o Estado da Bahia, ao adotar um valor cheio na apuração dos valores devidos. Explica que o Decreto nº 7.799/2000 é um Benefício Fiscal concedido às empresas atacadistas situadas, neste Estado, nas operações de saídas internas destinadas a contribuintes inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS/BA.

Esclarece que na ação fiscal apurou a circulação de mercadorias desacompanhadas de documentação, não se aplicando o referido benefício. Transcreve o art. 11 e § Único do RICMS/BA: *"Quando a fruição ou o reconhecimento do benefício fiscal depender de condição, não sendo esta satisfeita, o tributo será considerado devido no momento em que houver ocorrido a operação ou prestação sob condição"*.

O seu parágrafo único: *"O pagamento do imposto, na hipótese deste artigo, será feito com os acréscimos moratórios cabíveis e, se for o caso, multa, os quais serão devidos a partir do vencimento do prazo em que o tributo deveria ter sido pago caso a operação ou prestação não tivesse sido efetuada com o benefício fiscal, observadas, quanto ao termo inicial da incidência, as normas reguladoras da matéria"*.

Com relação à primeira infração, explica que no seu ANEXO I (fls. 09 a 23), apresentou o demonstrativo detalhado de todas as notas fiscais de entradas não registradas no exercício, além de cópias dos documentos fiscais não registrados na escrita fiscal do autuado.

Diz que na defesa, o autuado não apresentou qualquer documento que possa elidir a ação fiscal. e de acordo com o RPAF/BA, art. 143: *"A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal"*. Pede a manutenção da exigência.

Na infração 2, informa que o argumento defensivo da falta de registro das operações de devolução, no estoque das mercadorias, não pode prosperar, e face da regra estabelecida no art. 330 do RICMS/97: *"O livro Registro de Inventário, modelo 7, destina-se a arrolar, pelos seus valores e com especificações que permitam sua perfeita identificação, as mercadorias, as matérias-primas, os produtos intermediários, os materiais de embalagem, os produtos manufaturados e os produtos em fabricação existentes no estabelecimento na data do balanço"*. Defende que, se as mercadorias foram devolvidas à empresa no exercício fiscalizado, conforme lançamento no livro Registro de Entradas, é evidente que estariam arroladas no estoque final.

Quanto à alegação das mercadorias em transferências, emitidas no exercício de 2010, mas, somente registradas nos livros fiscais em 2011 (a mesma situação teria ocorrido em 2011/2012), diz que foram analisados todos os demonstrativos apresentados pelo autuado, em sua peça defensiva (DOC 08 e 9 a 18), mas, tais alegações não devem ser acolhidas, tendo em vista que é comum diversas notas fiscais de entradas emitidas no final de um exercício, serem lançadas no exercício seguinte, pelo tempo de transporte destas mercadorias até o destino; contudo, a legislação

tributária orienta que estas mercadorias devam ser registradas no estoque como "*mercadorias em trânsito*" ou "*em poder de terceiros*", o que não ocorreu, no presente caso, conforme cópias dos inventários anexados aos autos (fls. 46 a 67).

Cita ainda o § 11 do art. 93 do RICMS/97 com a intenção de afirmar que os documentos fiscais devem ser lançados quando efetivamente destinados ou utilizados na comercialização, estando as operações ou prestações subseqüentes sujeitas ao imposto. Observa que a Auditoria dos Estoques foi elaborada em total obediência ao determinado na Portaria SEFAZ Nº 445/98, sendo que a constatação de omissão de saídas de mercadorias, mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo às operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.

Aduz que a infração 3 recai sobre a falta de recolhimento do ICMS, na condição de substituto tributário incidentes sobre iogurtes, após a apuração de saídas sem emissão de documentos fiscais (levantamento quantitativo dos estoques).

A alegação que tais mercadorias se referem às mercadorias devolvidas, que foram escrituradas em seu livro Registro de Entradas e não registradas em seu Estoque não foi provada pelo autuado, que não apresentou, na defesa, qualquer documentação capaz de comprovar a sua tese. Limitou-se a apresentar os mesmos argumentos informados na infração 2.

Dessa forma, mantém também a infração 3.

Em nova manifestação, o autuado (fl. 144) ratifica a impugnação apresentada anteriormente e pede que as intimações acerca dos autos sejam encaminhadas em nome do advogado que indica.

Diante dos óbices apresentados para a apreciação da lide, o PAF foi convertido em diligência (fls. 152/153), a fim de averiguar o escrituração ou não das notas fiscais descritas no demonstrativo de fls. 06/07 (infração 1) e fl. 08 (infrações 2 e 3).

Em face aos argumentos apresentados pelo autuado e as contestações oferecidos pelo Auditor Fiscal, pede-se na diligência:

1. Verificar se houve ou não efetivo registro das notas fiscais que geraram a infração 1 (fls. 09/23), explicando se a escrituração foi feita ou não através registro na EFD - Escrituração Fiscal Digital, nos livros fiscais, na DMA, etc.,
2. Intimar o sujeito passivo para fazer prova acerca das alegações de que notas fiscais *emitidas em um exercício somente ingressaram, efetivamente, no estabelecimento no ano seguinte*, independente da ausência de terem sido ou não escrituradas como "*mercadoria em trânsito*"; fazer prova das notas fiscais de *devolução de mercadorias* que também não teriam sido consideradas no levantamento fiscal; ao final, deve ser verificada a repercussão de tais operações para o levantamento fiscal de estoques e suas implicações para as infrações 2 e 3.

Em resposta à diligência, o Parecer Fiscal foi formulado no seguinte sentido (fls.156/158):

Sobre a solicitação para verificar se houve ou não o efetivo registro das notas fiscais que geraram a infração, explica que o autuado, na defesa, não apresentou qualquer comprovação do registro das notas fiscais autuadas em sua escrita, se limitando, tão somente, a negar o cometimento da infração. Tendo verificado, novamente, que o autuada não escriturou as notas fiscais nas EFD,s que foram entregues à SEFAZ, referentes ao exercício de 2011. Ressalta que anexou aos autos (além de entregar ao autuado) as cópias de todas as notas fiscais que deram origem a infração 01.

Com relação às infrações 2 e 3, diz que não intimou o autuado para comprovar que as notas fiscais emitidas em um exercício somente ingressaram, efetivamente, no estabelecimento no ano seguinte, solicitadas na diligência, tendo em vista que a impugnante já anexou à sua defesa (fls. 75 à 136), arquivos magnéticos contendo cópias das notas fiscais de entradas, demonstrativos e livro de entradas referentes aos argumentos defensivos apresentados, nas mencionados itens.

Observa que o autuado, em nenhum momento, afirmou que as notas fiscais de devolução não

teriam sido escrituradas, nos livros de entradas ou consideradas no levantamento fiscal. Alegou, apenas que, por equívoco seu, não fez o registro no estoque da devolução das mercadorias.

Ressaltou que todas as notas fiscais de devoluções informadas pelo autuado, em suas EFD,s de entradas de 2011, foram consideradas no Levantamento quantitativo dos estoques.

Aduz que o Registro de Inventário Final apresentado pela empresa à SEFAZ/BA deverá obedecer ao que está descrito no art. 330, do RICMS/97, ou seja, devem estar arroladas, exclusivamente, as mercadorias existentes fisicamente no estabelecimento, no último dia do exercício social da empresa.

O autuado alega ainda, que recebeu mercadorias, em transferência, de outras filiais que foram emitidas no final de 2010 e o respectivo registro no livro de entradas e no estoque se deram em 2011, em decorrência do período em que elas demoraram a sair do estabelecimento remetente e chegar no estabelecimento do autuado, sendo que tal fato se repetiu no ano seguinte.

Explica que o levantamento quantitativo de estoques ocorreu em obediência à Portaria nº 545/98 e a constatação de omissão de saídas em tais auditorias constitui comprovação da falta de pagamento do ICMS relativo às operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais. Diz que o registro de tais notas fiscais, nos livros fiscais da empresa, somente deverá ocorrer no exercício em que as mercadorias efetivamente ingressarem no estabelecimento, independente da data em que as notas fiscais foram emitidas pelas suas filiais. Nesse sentido, transcreve o Acórdão CJF nº 0148-12/14.

Concluiu pela desnecessidade da elaboração de novos demonstrativos de débitos, uma vez que entendeu pela manutenção integral das infrações 1, 2 e 3.

O autuado apresenta manifestação sobre o resultado da diligência retro referida, nos seguintes termos (fls. 163/166):

Sintetizou os fatos existentes nos autos, o pedido de diligência e o Parecer do diligente. Transcreve um trecho do posicionamento fiscal, relacionado às infrações 2 e 3: *“o registro das notas fiscais das mercadorias (...) somente deverá ocorrer no exercício em que as mercadorias efetivamente ingressarem no estabelecimento, independente da data em que as notas fiscais foram emitidas pelas suas filiais”*.

Sublinha que tal entendimento é contrário ao Convênio S/Nº de 1970, parcialmente transcrito abaixo:

*CONVÊNIO S/Nº, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1970*

*Do Registro de Entradas*

*“Art. 70. O livro Registro de Entradas, modelos 1 ou 1-A, destina-se à escrituração do movimento de entradas de mercadorias, a qualquer título no estabelecimento.*

*(...)*

*§ 2º Os lançamentos serão feitos operação a operação, em ordem cronológica, das entradas efetivas no estabelecimento ou à data da aquisição ou do desembaraço aduaneiro na hipótese do parágrafo anterior.”*

Diz que a redação acima transcrita é clara ao permitir a escrituração no Registro de Entradas, na data da efetiva entrada no estabelecimento, ou na data da aquisição, tal como feito pelo autuado. Reforça o entendimento, transcrevendo trecho de uma consulta do Estado de Santa Catarina, neste sentido:

*“CONSULTA Nº 075/2012*

*Assim, em geral o critério para o reconhecimento do estoque é o da propriedade da mercadoria. No caso sob exame, todavia, estamos tratando de transferência entre matriz e filial. E, embora não haja transmissão de propriedade nas operações de transferência de mercadorias entre matriz e filial, ante o princípio da autonomia dos estabelecimentos1 o estoque, a princípio, deverá estar registrado no estabelecimento remetente das mercadorias, como mercadoria em trânsito, até o momento em que o destinatário receba as mesmas.”*

Insiste que o Auditor Fiscal não considerou, na diligência, o fato de ser beneficiária de TARE de

atacadista, que lhe possibilita a redução da base de cálculo do ICMS em 58,82%. Pede que o PAF seja baixado em nova diligência com essa finalidade.

Reitera os pedidos já formulados. Requer que todas as intimações na Imprensa Oficial relativas a este processo sejam realizadas exclusivamente em nome do advogado João Alberto P. Lopes Júnior (OAB/BA nº 11.972), sob pena de nulidade, nos termos do artigo 236, § 1º, do Código de Processo Civil.

Intimado para conhecer dessa nova manifestação do autuado, o Auditor Fiscal não mais se pronunciou (fl. 169).

## VOTO

Cumpre o presente Auto de Infração da constituição de crédito tributário em face das irregularidades à legislação do ICMS apontadas e relatadas na inicial dos autos, que serão objeto da apreciação nas linhas seguintes.

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade manejada pelo autuado, argüindo que a autuação não se reveste de certeza e liquidez, argumentando que a Autoridade Fiscal não demonstrou as razões das infrações apontadas em face à legislação tributária, com ausência de motivação, princípio que é corolário das garantias constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Não houve, no presente processo administrativo fiscal - PAF, qualquer lesão aos direitos do contribuinte. O Auto de Infração foi formalmente lavrado em obediência ao devido processo legal e na forma do art. 39, RPAF BA (Decreto nº 7.629/99), além do artigo 142, do Código Tributário Nacional - CTN. O processo administrativo fiscal - PAF está revestido das formalidades legais, sem violação aos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo fiscal, sendo entregues ao autuado as peças geradas do PAF e necessárias à sua defesa, permitindo ao autuado exercer plenamente o seu direito de ampla defesa, o contraditório, interferindo na marcha processual, tantas vezes quantas julgaram necessárias, trazendo aos autos as provas de que dispunha ou que entendeu em sustento às suas teses.

Sobre a ausência de motivação, é cediço que o processo administrativo tributário constitui-se em um espaço discursivo, no qual se analisa a relação entre o Fisco e o sujeito passivo do tributo, com observância do devido processo constitucional e das normas aplicáveis à espécie (princípio da legalidade). Dessa forma, é inafastável a idéia de que ao Estado incumbe motivar suas decisões, estabelecendo causa e efeito entre a ação do particular e a atuação da Administração Pública, como garantia inerente ao processo administrativo fiscal. De certo que é atribuição do ente tributante constituir o crédito tributário e, em respeito ao princípio constitucional da motivação, deverá embasar-se num conjunto probatório acerca do qual poderá o suposto sujeito passivo exercer seu direito ao contraditório e à ampla defesa. Assim, não há falar, no caso, em desrespeito ao princípio da motivação, quando é possível inferir dos demonstrativos fiscais e demais documentos acostados aos autos (além da entrega ao autuado), evidenciando claramente os motivos de fato e de direito que ensejaram a lavratura do Auto de Infração.

O ponto fulcral do presente trabalho reside justamente no poder/dever que a Administração Tributária tem de 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.

A acusação manejada contra o contribuinte autuado, em absoluto, pode ser considerada uma autuação genérica, porquanto a descrição de cada infração, com os respectivos fundamentos legais, encontra-se acompanhada dos demonstrativos de débitos, em papel e em meio eletrônico, além da providência da prova diligencial, objetivando esclarecer os pontos controversos verificados nos autos, que dimensiona ainda mais analiticamente a exigência fiscal.

Resta indeferido o pedido para conversão do Auto de Infração em nova diligência para aplicação



da redução da base de cálculo do ICMS em 58,82%, tendo em vista a sua desnecessidade, no caso em concreto.

A questão de equívocos na apuração da base de cálculo do imposto deverá ser apreciada, quando da avaliação de mérito.

O pedido para que as intimações relacionadas ao presente PAF sejam encaminhadas 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.

Portanto, não merecem ser acatados os questionamentos defensivos de nulidade da autuação, uma vez que o Processo Administrativo Fiscal - PAF preenche todas as formalidades legais, previsto na legislação processual.

Ultrapassadas as preliminares, a primeira infração imputa ao sujeito passivo multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias, por descumprimento de obrigação acessória por ter dado entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, com penalidade que totalizou R\$3.811,72.

Verifico que o Auditor Fiscal elaborou demonstrativo discriminando as notas fiscais de entradas sem registro da escrita fiscal do autuado, além de cópias dos respectivos documentos no ANEXO I (fls. 09 a 23). Nas razões, o autuado limitou-se apenas no argumento de que o Fiscal partiu de premissas equivocadas para concluir que não houve escrituração de mercadorias. Afirma que não deixou de escriturar qualquer mercadoria que entrou em seu estabelecimento. Contudo, sem provar as suas alegações.

O autuado encontra-se obrigado a apresentar os arquivos da EFD - Escrituração Fiscal Digital (EFD), a partir de 01.01.2011. Os contribuintes do Estado da Bahia obrigados à apresentação da EFD devem fazê-lo, até o dia 25 do mês subsequente ao fato gerador.

A partir dessa data, o descumprimento da obrigação acessória, que demandou a aplicação da penalidade prevista no inciso XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96, corresponde à falta de registro pelo autuado na Escrita Fiscal Digital - EFD da entrada de mercadorias tributáveis.

A relação jurídica obrigacional tributária é objeto essencial do direito tributário. As obrigações tributárias acessórias são os deveres instrumentais exigidos pelo sujeito ativo (obrigação de fazer) com o intuito de assegurar o interesse da arrecadação dos tributos e também para facilitar a atividade de fiscalização no sujeito passivo. A legislação tributária estadual estabelece que o sujeito passivo da obrigação tributária, além do pagamento do imposto, é obrigado ao cumprimento das prestações, positivas ou negativas, estabelecidas na legislação tributária (Lei nº 7.014/96, art. 34).

Entre as prestações positivas, encontra-se a obrigação de manter e escriturar livros fiscais, entre eles, o livro Registro de Entradas (art. 322 do RICMS BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97), destinado à escrituração das entradas, a qualquer título, de mercadorias ou bens no estabelecimento. A partir de 01.02.2011, a obrigação de fazer a Escrituração Fiscal Digital - EFD, que substitui, em seu primeiro módulo, a escrituração e impressão dos livros fiscais: Registro de Entradas; Registro de Saídas; Registro de Inventário; Registro de Apuração do ICMS, Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP (art. 247, § 1º, RICMS BA-12).

No caso em concreto, o autuado, mesmo depois da diligência fiscal manejada pelo órgão julgador, não logrou provar o registro das notas fiscais eletrônicas relacionadas no demonstrativo fiscal, incidindo no descumprimento da obrigação tributária acessória prevista no art. 42, IX, da Lei nº 7.014/96, conforme consta na inicial dos autos.

Contudo, apesar da incidência da multa referida, entendo que deva ser aplicada a recente alteração à Lei nº 7.014/96, promovida pela Lei nº 13.461/15, publicada no Diário Oficial do Estado de 11/12/15, que reduziu o percentual da penalidade prevista para a falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias sujeitas à tributação, de 10% para 1%. Veja-se a nova redação do inciso IX do artigo 42 da Lei nº 7.014/96:

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

*(...)*

*IX - 01% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço sujeitos a tributação que tenham entrado no estabelecimento ou que por ele tenham sido utilizados sem o devido registro na escrita fiscal;"*

Sabe-se que a lei vige durante um espaço de tempo e os fatos ocorridos, nesse período, subordinam-se à sua eficácia e às normas por ela estabelecidas. Esta é a regra geral. No direito tributário, exceções a essa regra estão arroladas no art. 106 do Código Tributário Nacional - CTN.

*"Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação da penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*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 do tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática."*

Dessa forma, quando a penalidade da lei mais nova substitui a mais grave da lei anterior (alínea "c"), à semelhança do Código Penal, a pena menos severa da lei nova substitui a mais grave da lei anterior, vigente quando o ato punível foi praticado. Importante lembrar que a benignidade só se aplica às penalidades punitivas, não alcançando as multas moratórias, lembrando que somente é aplicável aos atos ainda não definitivamente julgados, administrativa ou judicialmente, como é o caso presente.

Assim, a multa por descumprimento de obrigação acessória, em face do presente Auto de Infração, resta caracterizada no valor de R\$3.811,72. Com aplicação do comando da norma retro mencionada, o valor da multa passa para R\$381,17.

Na infração 2, a acusação é que o contribuinte autuado não recolheu o imposto relativo às operações de saídas de mercadorias efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício de 2011, no valor de R\$261.060,57. Os demonstrativos de débito estão acostados aos autos (fls. 24/42).

A infração 3 exige a retenção e conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, tratadas no item anterior. Valor do ICMS-ST R\$6.684,93. Os demonstrativos de débito estão acostados aos autos (fls. 44/45).

A partir do exame das peças que instruem o presente Processo Administrativo Fiscal - PAF, constato a apuração dos valores retro consignados, mediante o levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2011, sendo exigido o imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis (infração 2) e a falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS-ST relativas às mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária (infração 3).

A exigência do imposto em relação às omissões de saídas apuradas tem lastro na alínea "a" do inciso II do art. 60 do RICMS-BA/97, e o levantamento fiscal elaborado pelo autuante com todas suas planilhas e demonstrativos aptos a amparar o lançamento de ofício, servindo de suporte para a apreciação da infração e a própria defesa do contribuinte autuado; alguns de forma analítica outros, sintéticos, contendo apenas primeira e ultima folhas, porquanto a integralidade do levantamento encontra-se encartado na mídia CD (fl. 08). Cópias desses arquivos foram entregues ao autuado, conforme recibos colacionados (fls. 7, 71/73-A). Após a diligência fiscal, foi entregue

ao autuado, cópia do respectivo Parecer (fls. 160/161).

Convém salientar que o levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, como o realizado nos presentes autos, obedece às orientações da Portaria nº 445/98 (artigos 4º e 5º), tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrados na escrituração fiscal própria do contribuinte, em um determinado período, e como consequência, no presente processo, na infração 3, houve a constatação da saída de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, efetuada sem a emissão de documentos fiscais, conforme demonstrativos elaborados pelo autuante, cujos resumos encontram-se anexados aos autos e foram entregues (integralmente) ao autuado.

Não pode prosperar a alegação defensiva de que, sendo beneficiária do Termo de Acordo Atacadista - Decreto nº 7.999/00, o Auditor Fiscal não considerou a redução da base de cálculo do ICMS em 58,82%.

O Decreto nº 7.799, de 09 de maio de 2000, que dispõe sobre o tratamento tributário nas operações de saídas internas de estabelecimentos inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS sob os códigos de atividades econômicas atacadistas, constantes do Anexo Único deste Decreto, destinadas a contribuintes inscritos no CAD-ICMS do Estado da Bahia, prevê que a base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo poderá ser reduzida em 41,176%. Para as saídas interestaduais, esse contribuinte poderá lançar a crédito o valor equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com as mencionadas mercadorias.

Portanto, o benefício em questão objetiva reduzir a carga tributária do setor atacadista nesse Estado da Bahia, estabelecendo, contudo, condições de comportamento, assunção de responsabilidades e requisitos a serem cumpridos visando à sua obtenção. Ente tais, as atividades são selecionadas, os produtos devem ter tributação normal, as saídas interestaduais têm direito à um crédito fiscal, desde que a alíquota da saída incidente seja igual ou superior de 12 %.

Assim, as omissões de saídas obtidas, através de levantamento quantitativo de estoques e sem a emissão regular de documentos fiscais não poderiam beneficiar-se de um regime tributário favorecido com redução da base de cálculo. Regra extraída de um dos princípios basilares do direito de que *"ninguém pode alegar a própria torpeza... em benefício próprio"*.

O direito não assiste ao autuado também na reclamação de que diversas notas fiscais de devolução de mercadorias, apesar da escrituração regular em seus livros fiscais, por equívoco, não registrou tais mercadorias nos seus estoques. Acosta como prova um (DOC 09). O mesmo ocorre com a alegação da existência de notas fiscais de um exercício e que somente ingressaram no estabelecimento no ano seguinte.

O que o autuado chama de DOC 09 é uma relação de nota fiscais, gravada na mídia CD (fl. 135) acostada aos autos, que mesmo registradas na escrita fiscal, não houve o registro no estoque dessas mercadorias. Em princípio, não ficou devidamente esclarecido como tais notas fiscais, escrituradas na escrita fiscal, estavam desvinculada do estoque do autuado e qual a repercussão de tais operações no levantamento fiscal, considerando a afirmação do preposto do Fisco que todas as notas fiscais de devolução informadas pelo autuado foram levadas para a Auditoria de Estoque. A cópia dos livros fiscais e a planilha de devolução não fazem provas, nesse sentido. A diligência foi designada para oportunizar ao autuado esclarecer e provar os fatos controversos.

Apesar da equivocada decisão do Auditor Fiscal, encarregado da diligência, em não proceder à intimação para o autuado comprovar o efetivo ingresso das notas fiscais em trânsito, no ano seguinte, conforme o pedido o órgão julgador, além dos esclarecimentos acerca das notas fiscais de devolução, o autuado tomou conhecimento, prestou os esclarecimentos que entendeu dar suporte às suas teses (fls. 163/166).

O autuado optou por discutir a legalidade do momento de escrituração no livro Registro de Entrada, conforme previsto no Convênio ICM S/N, de 15.12.1970, o que não supre a lacuna das provas a cargo do contribuinte autuado.

A alegação de mercadorias em trânsito, efetivamente, que não devem ser computadas nos estoques, as mercadorias que se encontravam em trânsito, desde que não tenham efetivamente adentradas nos estoques, até o dia 31 de dezembro, data adotada como marco final do levantamento de estoque em exercício fechado, tais mercadorias não poderiam ser inventariadas como fisicamente no estoque. No caso em concreto, caberia ao autuado comprovar e identificar quais as mercadorias constantes no levantamento fiscal deveriam ser excluídas da auditoria. O que não ocorreu, mesmo depois da diligência fiscal designada para esse fim.

Assim, na forma acima expendida concluo pela subsistência da infração 2. A omissão apurada, no exercício de 2011, perfaz o total de R\$261.060,57,

A infração 3, que cuida da falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, decorrem das omissões de saídas apuradas na infração 2.

Em conseqüência das mesmas razões apreciadas anteriormente, em relação às mercadorias descritas na Auditoria de Estoques (fls. 44/45), a exigência tributária nessa infração 2 resta caracterizada e totaliza R\$6.684,93.

Em relação ao questionamento do autuado quanto às multas tipificadas, alegando se configurarem desproporcionais e inconstitucionais, observo que as penalidades indicadas no presente Auto de Infração são as legalmente previstas para as irregularidades apuradas, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99. Quanto ao pedido para exclusão ou redução das multas aplicadas, não pode ser acolhido, haja vista que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, prerrogativa atribuída à Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159, do RPAF-BA/99.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **293872.0003/15-1**, lavrado contra **DAIRY PARTINERS AMERICAS BRASIL LTDA. (DPA BRASIL LTDA.)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$267.745,50**, acrescido das multas de 60% sobre R\$6.684,93 e 100% sobre R\$261.060,57, previstas no art. 42, incisos II, “e” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$381,17**, prevista no inciso IX, reduzida para 1% de acordo com a alteração introduzida pela Lei nº 13.461/15, do mesmo diploma legal citado, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de outubro de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR