

**PROCESSO** - A. I. N° 293872.0003/15-1  
**RECORRENTE** - DAIRY PARTNERS AMÉRICAS BRASIL LTDA. (DPA BRASIL LTDA.)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0181-01/16  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 24/05/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0149-12/17**

**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 defensor 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. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 21/09/2015, referente à exigência de R\$271.557,22 de ICMS, 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, 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\$261.060,57 e multa de 100%.*

*INFRAÇÃO 3 - Falta de retenção e o consequente 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%.*

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 1<sup>a</sup> JJF, decidiu, por unanimidade e com base no voto condutor do Relator de primeiro grau, abaixo transcrito, que a infração em lide é Procedente, nos termos do voto abaixo transcrito:

**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 indefrido 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 escrutar 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 escrutar 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 consequente 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 consequente 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. Entre 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 conlui 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 consequente 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, decorrem das omissões de saídas apuradas na infração 2.*

*Em consequência 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.*

Irresignado, o Sujeito Passivo apresenta Recurso Voluntário tempestivo aduzindo de início, a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que a descrição trazida na peça inicial seria deficiente e que o trabalho fiscal não atenderia aos requisitos para ser considerado válido e revestido de certeza e liquidez. Citando a CF/88 e a legislação, diz que tudo redundou em cerceamento ao seu direito de defesa.

Assevera que a autuação informa de maneira genérica que teria dado entrada em seu estabelecimento em mercadorias sem o devido registro fiscal, bem como que teria deixado de recolher ICMS próprio e ICMS/ST em relação a operações de saída de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, entendendo que o Fisco preferiu valer-se de quando deveria ter saído à busca da verdade material.

Além da nulidade acima apontada, assevera que o lançamento teria sido construído com base em cálculos equivocados, que originaram demonstrativos de cálculos que merecem ser desconsiderados.

Argumenta que teria celebrado Termo de Acordo Atacadista – Parecer nº 7.365/2004, e que a base de cálculo do ICMS para tais operações é reduzida, de forma que a carga tributária seja equivalente à utilização da alíquota de 10%. Especificamente, diz que à exceção dos produtos de NCM 2202.90.00, 0403.10.00 e 2009.19.00, nas operações internas realizadas pelo autuado, a base de

cálculo é reduzida.

Registrando que o referido Termo de Acordo, em que pese válido e em pleno vigor, foi desconsiderado pelo autuante, registra que teria sido adotando o valor cheio da base de cálculo para apuração dos valores supostamente devidos, chamando a atenção para o fato de que o desenquadramento do contribuinte depende necessariamente da denúncia do TARE.

Relativamente ao Acórdão, diz da nulidade em razão do indeferimento da diligência requerida para a retificação dos valores constantes no Auto de Infração.

Diz da elaboração de planilha demonstrativa que aponta diferença de R\$100.622,61 nos valores cobrados a título de imposto.

Quanto à diligência determinada pela Junta de Julgamento Fiscal, anota que houve determinação para que o Sujeito Passivo fosse intimado para prestar esclarecimentos, que teria sido flagrantemente desconsiderado, redundando em nulidade de todo o processo administrativo fiscal. Registra que tal fato foi reconhecido pelos julgadores de piso, sem que a nulidade fosse declarada.

No Mérito, quanto à infração 1, diz que o autuante partiu de premissas equivocadas e não se valeu da melhor interpretação ao analisar os documentos fiscais do recorrente, tendo concluído que não teria havido a escrituração de mercadorias que entraram em seu estabelecimento.

Nega a acusação, asseverando que as acusações que lhe foram conferidas sejam cabalmente comprovadas, o que não ocorreu no caso em tela, o que seria comprovado pela diligência que foi negada.

Para a infração 2, aduz 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, quais sejam:

1. aduz 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 do recorrente, não houve o registro no estoque a respeito destas mercadorias advindas de devolução.
2. aduz a escrituração posterior de transferência de mercadorias entre filiais em decorrência do trânsito. Registra que recebeu mercadorias de outras filiais no período abrangido pela fiscalização, promovendo a respectiva escrituração em seu Livro de Entrada e o registro em seu estoque, certo que muito embora as notas fiscais de transferência tenham sido emitidas em 2010, o abastecimento físico e o respectivo registro no Livro de Entrada e no estoque se deram em 2011 - fato que se repetiu no exercício seguinte.

Para a infração 3, reitera que jamais deu saída em mercadorias de seu estabelecimento sem a emissão de documentos fiscais e que as divergências encontradas pela fiscalização se deram pelas razões acima expostas, não havendo o que se falar em ocorrência de fato gerador do ICMS para ensejar sua respectiva cobrança.

Anota que apesar de ter sido autuada por deixar de recolher ICMS na condição de substituto tributário em relação a supostas saídas de iogurtes sem emissão de documentos fiscais, tais mercadorias não teriam sido objeto de operação que ensejaria a incidência do referido imposto.

Assevera que as supostas divergências de estoque se deram em razão de as mercadorias terem sido objetos de devolução, com a devida escrituração no Livro de Entrada, porém sem o registro no estoque da Impugnante.

Lembra que não há fato gerador do ICMS.

Relativamente às multas, diz que devem ser afastadas por terem caráter eminentemente confiscatório, desproporcional e desprovida de razoabilidade. Cita a jurisprudência e a doutrina.

Por derradeiro, requer seja o presente Recurso recebido, processado e conhecido para que seja provido para declarar a nulidade do acórdão recorrido e julgar improcedente o Auto de Infração e, alternativamente, para que seja afastada ou reduzida a multa aplicada.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea "b", do Decreto nº 7.629/99 - RPAF, no sentido de modificar o acórdão nº 0181-01/16, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

O Sujeito Passivo é acusado de haver dado entrada de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal; de falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração e falta de retenção e o consequente 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 sem o respectivo lançamento em sua escrita, tudo apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias.

Em apertada síntese, o Sujeito Passivo se insurge contra a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal aduzindo que tanto o Auto de Infração quanto a Decisão de piso são nulas, entendendo que não pode prosperar ação fiscal levada a efeito pelo fisco da Bahia.

Quanto às nulidades suscitadas, de todo o rol, não vislumbro a possibilidade de acolher a tese recursal.

Em que pese o recorrente aduzir falta de certeza e liquidez no lançamento, vejo que restam preservados os direitos do contribuinte em todo o curso do processo, sendo certo que o Auto de Infração observou e obedeceu as formalidades previstas na norma - art. 39, do RPAF BA e do art. 142, do Código Tributário Nacional - CTN. Ademais, verificadas as formalidades legais, o que afasta qualquer violação aos princípios que regem o direito administrativo, em particular os inerentes ao processo fiscal, há que se registrar, na mesma esteira, que todas as peças constantes dos autos são de conhecimento do recorrente, bem assim os demonstrativos fiscais que instruem o Auto de Infração, tudo no sentido de preservar e garantir o sagrado direito ao contraditório e à ampla defesa.

Quanto à alegada ausência de motivação e falta de clareza das imputações, vejo que merece a mesma sorte. Fato é que as imputações lançadas sobre o Sujeito Passivo são claras, bem como a descrição dos fatos, entendido que atendem à legislação e melhor, permitiram ao Contribuinte defender-se de forma objetiva e contundente, o que seria impossível diante de acusações impregnadas de dúvidas e incertezas, ou seja, não há que se falar em desrespeito ao princípio da motivação, quando é possível ter perfeita compreensão das imputações, devidamente instruídas por demonstrativos fiscais e demais documentos acostados aos autos.

Quanto à nulidade suscitada em razão da falta de intimação do Sujeito Passivo por ocasião da diligência determinada pela Junta de Julgamento Fiscal e pela negativa de nova diligência, releva assinalar que a diligência fiscal é instrumento que auxilia a formação do convencimento do julgador, e nessa linha, a negativa de pedido formulado pelo Contribuinte ou mesmo uma falha no cumprimento da diligência, não pode e nem mesmo deve ser motivo de nulidade, exceção feita aos casos em que reste patente o cerceamento de defesa do Contribuinte ou afete a formação de juízo de valor por parte do julgador.

No caso dos autos, em que pese o autuante ter deixado de intimar o Recorrente por ocasião da diligência, o que realmente importa são as informações trazidas aos autos que tenham o condão de esclarecer pontos eventualmente obscuros na avaliação do julgador. De outra banda, a própria norma estabelece que diligências fiscais podem ser denegadas pelo Relator, sempre que entender desnecessária.

Isto posto NÃO ACOLHO às razões recursais no que pertine às nulidades suscitadas pelo recorrente.

No mérito, a tese recursal tem assento no fato de que o lançamento teria sido construído com base em cálculos equivocados, que goza dos benefícios do Termo de Acordo Atacadista – Parecer nº 7.365/2004, além do fato de negar que cometeu as infrações contidas no Auto de Infração em lide.

Pois bem, alguns pontos são de grande relevância para o deslinde da questão posta. Primeiro, há que se registrar que foi elaborado demonstrativo discriminando as notas fiscais de entradas sem registro da escrita fiscal do Sujeito Passivo. Segundo, a legislação obriga ao Contribuinte a apresentar os arquivos da EFD - Escrituração Fiscal Digital (EFD), obedecido o prazo estabelecido, sob pena de multa. Terceiro, o Contribuinte não se desincumbiu de provar que procedeu aos registros corretamente.

Feitas as breves considerações acima, relativamente à infração 1, não há como acolher a tese recursal, mesmo porque o que resta claro é o cometimento da infração, mesmo que dela não tenha derivado prejuízo ao erário. Assim mantendo a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal que reduziu a multa aplicada, reduzindo-a para 1% do valor das notas fiscais não escrituradas, adequando-a a previsão alterada pela Lei nº 7.014/96, promovida pela Lei nº 13.461/15.

Para as infrações 2 e 3, tem-se claro que derivaram-se de levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2011. Na mesma trilha do quanto dito acima, vejo que a acusação fiscal tem lastro no levantamento fiscal elaborado pelo autuante, com todas suas planilhas e demonstrativos.

Convém lembrar que levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias adotam como referência as regras e orientações dispostas na Portaria nº 445/98 e, em apertada síntese, cotejam, em determinado período de tempo, as entradas e saídas de mercadorias com os inventários registrados na escrituração fiscal própria do contribuinte, sendo certo que as diferenças encontradas apontam omissão de saídas, o que corre pela via da não emissão de documentos fiscais.

No caso dos autos, o que se verificou foi exatamente a falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias efetuadas sem a emissão de documentos fiscais na infração 2, e na 3 falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, conforme se verifica dos papeis de trabalho trazidos aos autos pelo autuante e que não foram desconstituídos pelo Sujeito Passivo em suas razões.

Quanto ao Decreto nº 7.799/2000 (Atacadista), há que se registrar 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.

O referido Decreto que prevê redução da base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do anexo, também consigna que para as saídas interestaduais, o contribuinte beneficiário poderá lançar a crédito o valor equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com as mencionadas mercadorias, ou seja, há tratamento tributário diferenciado para operações diferenciadas, além do fato de que compromissos e condições devem ser atendidos.

Na situação trazida à baila, as omissões de saídas reveladas pelo levantamento quantitativo de estoques e sem a emissão regular de documentos fiscais não poderiam gozar do benefício de um regime tributário que prevê a redução da base de cálculo do ICMS, pois, se assim fosse, aquele que infringisse a norma gozaria do mesmo benefício daqueles que as cumpre.

No caso das mercadorias em trânsito, a alegação recursal é passível de acolhimento, entretanto,

tais alegações precisam ser comprovadas, o que requer prova documental - provas essas que não vieram aos autos.

Em relação às multas tipificadas, em que pese concordar que são confiscatórias e desproporcionais, devo registrar que são legalmente previstas no regramento próprio, além do fato de que é vedado a este conselho discutir e decidir sobre matéria de cunho constitucional.

Por tudo o quanto exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão de Primeira Instância tal como prolatada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 293872.0003/15-1, lavrado contra **DAIRY PARTNERS AMERICAS BRASIL LTDA. (DPA BRASIL LTDA.)**, devendo ser intimado o recorrente 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, inciso 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, do mesmo diploma legal, reduzida para 1% de acordo com a alteração introduzida pela Lei nº 13.461/15, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS