

A. I. N° - 207095.3018/16-6  
AUTUADO - DDA DINÂMICA DISTRIBUIDORA E INDÚSTRIA DE ALIMENTOS E  
TRANSPORTE S/A  
AUTUANTE - JOSÉ PEDRO ROBERTSON DE SOUSA  
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 15.07.2017

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0092-01/17**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. DOCUMENTO FISCAL. DESTAQUE A MAIOR. Restou comprovado o registro na EFD de valor maior que aquele constante na NF - e. Infração caracterizada.

**2. FALTA DE RECOLHIMENTO.** **a)** OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS. Parte significativa das notas fiscais apontadas foram canceladas regularmente, constando no portal de nota fiscal eletrônica, na situação de "*cancelado*". Infração parte subsistente. **b)** OPERAÇÕES TRIBUTADAS COMO NÃO TRIBUTADAS. A operação com *bonificação* ocorre quando o estabelecimento vendedor oferece a seu cliente, de forma gratuita, o excedente de certa mercadoria, seja por quantidade adquirida, fidelidade do cliente ou outra situação comercial. Mercadoria, que é parte do estoque, da linha normal de comercialização, mesmo não sendo cobrado o valor ao cliente, deverá ser baixada do estoque e a operação deverá ser tributada regularmente. O ICMS tem como fato gerador, entre outros, a saída de mercadoria, a qualquer título de estabelecimento de contribuinte, inclusive de bonificação. Infração caracterizada. **c)** DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. BENS DE USO E CONSUMO ADQUIRIDOS DE OUTRA UNIDADE FEDERADA. Não houve a fiel descrição da mercadoria sobre a qual incidiu a tributação do ICMS DIFAL com cerceamento ao direito de defesa. Infração nula.

**3. RECOLHIMENTO A MENOS.** **a)** ALÍQUOTAS. ERRO NA APLICAÇÃO. Excluída da exigência saídas dos veículos descritos no relatório fiscal, porque de modelos 2006 e 2007. Veículos usados e beneficiados por isenção do ICMS. Infração parcialmente caracterizada. **b)** BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. O preposto fiscal desconsiderou indevidamente o benefício da redução da base de cálculo prevista no Decreto 7.799/00. Infração descaracterizada.

**4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES. VENDAS PARA CONTRIBUINTES DENTRO DO ESTADO. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO, Parte significativa das notas fiscais apontadas foram canceladas regularmente, constando no portal de nota fiscal eletrônica, na situação de "*cancelado*". Infração em parte subsistente. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. O autuado alega apenas que tributou corretamente o ICMS-ST. Não manejou sua defesa com elementos de provas que pudessem

confrontar o levantamento apresentado pelo Fisco. Item subsistente. **5. DOCUMENTOS FISCAIS. ENTRADAS SEM REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. NOTAS FISCAIS ELETRÔNICAS NÃO ESCRITURADAS NA EFD - ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL** **a) MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO.** **b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS.** Multa 1% do valor comercial das mercadorias não registradas, em face da alteração da 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%. O autuado não comprova respectivos registros. Descumprimento de obrigação acessória caracterizado. Rejeito pedido de Perícia Fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 27/09/2016 exige crédito tributário, no valor de R\$213.751,50 em razão da apuração das irregularidades, a seguir narradas:

**INFRAÇÃO 1** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos períodos de janeiro/fevereiro e setembro de 2012; março/julho, outubro/novembro de 2013. Valor R\$405,72. Multa de 60%.

**INFRAÇÃO 2** - Deixou de recolher nos prazos regulamentares o ICMS referentes às operações não escrituradas os livros fiscais próprios, nos períodos de julho/agosto de 2012; abril/dezembro de 2013. Valor R\$16.659,30. Multa de 100%.

**INFRAÇÃO 3** - Deixou de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, escrituradas regularmente, nos períodos de fevereiro/julho e outubro de 2013. Valor R\$5.279,59. Multa de 60%.

**INFRAÇÃO 4** - Recolheu a menor o ICMS em razão da aplicação da alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos períodos de agosto / setembro de 2012; fevereiro/março, julho/agosto e outubro/novembro de 2013. Valor R\$19.894,28. Multa de 60%.

**INFRAÇÃO 5** - Recolheu a menor o ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo de imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos períodos de janeiro/julho de 2012; março/maio, setembro/novembro de 2013. Valor R\$2.422,25. Multa de 60%.

**INFRAÇÃO 6** - Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos períodos de fevereiro, julho, setembro de 2012; fevereiro, setembro/outubro de 2013. Valor R\$5.536,88. Multa de 60%.

**INFRAÇÃO 7** - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos períodos de julho de 2012; abril/maio, julho, outubro e dezembro de 2013. Valor R\$11.351,22. Multa de 60%.

**INFRAÇÃO 8** - Procedeu retenção do ICMS a menor o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos períodos de janeiro/dezembro de 2012; janeiro/dezembro de 2013. Valor R\$93.804,97. Multa de 60%.

INFRAÇÃO 9 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria sujeita à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos períodos de janeiro/dezembro de 2012; janeiro/dezembro de 2013. Multa de 1%. Valor R\$45.791,93.

INFRAÇÃO 10 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, nos períodos de janeiro/dezembro de 2012; janeiro/dezembro de 2013. Multa de 1%. Valor R\$12.605,36.

O sujeito passivo apresenta defesa impugnando o Auto de Infração (fls. 101/119), através dos seus advogados com Instrumento de Procuraçāo (fls. 121/123), aduzindo que atua primordialmente no comércio atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, conforme se destaca do Cadastro de contribuinte, junto à esta Secretaria da Fazenda Estadual.

Diz que foi surpreendida com a lavratura do presente Auto de Infração; transcreve o teor das 10 imputações contra o estabelecimento; diz que o Auditor Fiscal adotou critérios absolutamente ilógicos, em afronta ao ordenamento jurídico-tributário, o que impõe o julgamento pela sua improcedência integral.

Alega que não houve a suposta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado na nota fiscal, requerendo a realização de diligência/perícia, nos termos do artigo 7º, § 2º c/c artigo 123, § 3º e artigo 145, todos do RPAF, a fim de que o Auditor Fiscal esclareça e, se for o caso, retifique o lançamento fiscal, bem assim que possa ser demonstrado, claramente, que não subsiste a infração.

Na infração 02 reitera a improcedência da exigência e o pedido para a realização de diligência fiscal.

Na infração 03, reclama que a exigência de ICMS nas operações com produtos bonificados e brindes é esdrúxula, uma vez que sobre tais não incide ICMS.

Explica que a bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. É assim a jurisprudência uníssona do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS;

Diz que ainda o Auditor Fiscal elencou produtos diversos, e sequer se desincumbiu do dever em apontar especificamente a infração legal. Será que 100% das mercadorias bonificadas, se sujeitas estivessem à incidência do ICMS, estariam sujeitas à sistemática da substituição tributária?

Aduz que é flagrante o cerceamento ao direito de defesa. Consulta: Qual a norma infringida? Qual o Protocolo ICMS? Convênio? Artigo do RICMS? Qual o fundamento para o lançamento? O próprio impugnante responde que para nenhuma dessas indagações é possível encontrar respostas.

Novamente na infração 4, reitera a improcedência da exigência e o pedido para a realização de diligência fiscal. Ainda assim, assevera que não procede a alegação de incidência de ICMS sobre a operação de venda (baixa) de bens do ativo imobilizado.

Explica que através do Convênio ICMS s/n, de 15/12/1970, foi criado o Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais (“SINIEF”), que, para sua implementação, seria necessária a instituição do código de classificação das situações tributárias, operações e prestações (CFOPs, na sigla), nos termos do artigo 5º do referido Convênio.

Nesse sentido, diz que o código 6.551 trata de venda de bem do ativo imobilizado. Classificam-se neste código as vendas de bens integrantes do ativo imobilizado do estabelecimento

Insiste que não se trata de operação com mercadorias e sim, com bens, cujo essências são diversas. Transcreve a doutrina especializada, comparando a situação de uma máquina operatriz, que é mercadoria quando o fabricante o aliena ao industrial que utilizará o maquinário. Nesta, entretanto, a máquina passa a ser bem de capital fixo, deixando de ser mercadoria, uma vez que,

transladando-se de finalidade, *sai* de circulação “ativa-se” como bem necessário ao desenvolvimento da atividade econômica do adquirente.

Define que para que um bem móvel seja havido por *mercadoria*, e como tal sujeito à incidência do ICMS, é mister que tenha por finalidade a venda ou revenda. Assim sendo, o bem do ativo imobilizado não se confunde com mercadoria, pelo fato de não ser adquirido com o propósito de mercancia (venda), ou seja, não ser objeto do comércio. Significa que o emprego e a destinação dada ao bem em uma determinada empresa ou atividade econômica é o critério que definirá sua classificação contábil e jurídica. Destaca posição do STF - Supremo Tribunal Federal (AI nº 693.974-AgR/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Dias Toffoli, DJe 18/08/11). Pede o cancelamento do respectivo crédito tributário.

Na infração 05 reitera a improcedência da exigência e o pedido para a realização de diligência fiscal.

Na infração 06, igualmente, reitera a improcedência da exigência e o pedido para a realização de diligência fiscal, inda assim, aduz que questão subjacente decorre de erro formal da impugnate e que houve apenas um erro na classificação do CFOP do produto, conforme se denota do próprio relatório do DIFAL elaborado pelo Auditor Fiscal:

Diz que se trata de mero *equívoco* contábil. Indaga, como poderia “SAL GROSSO HIKARI C/ ALHO 500G”, em quantidade brutais, ser do ativo imobilizado de uma companhia atacadista? Claramente, trata-se de equívoco. Explica que tal mercadoria está sujeita às regras de antecipação/substituição tributária, razão por que o código CFOP adequado é 2.403. A diligência solicitada servirá ao deslinde da questão.

Com relação à infração 7, alega que as notas fiscais indicadas pelo Auditor Fiscal já estavam canceladas à época da lavratura deste auto de infração.

Sobre a infração 8 questiona ter aplicado corretamente a legislação, ao tributar a operação pelo ICMS, e recolher o tributo sob a sistemática da substituição tributária, com espeque no artigo 8º, inciso I, c/c artigo 23, e Anexo II, todos da Lei nº 7.014/96 (redação vigente à época dos fatos).

No que se refere às infrações 09 e 10 reitera o pedido de diligência, aduzindo que as multas têm efeitos de confisco e são desproporcionais, nos termos do art. 150, inciso IV da CF 88. Insiste que, nos casos em que a multa, ainda que isoladamente, for excessiva, será também confiscatória e constitucionalmente proibida.

Discorre sobre a sanção tributária no descumprimento da obrigação tributária; em sendo assim, não pode a multa fiscal ser utilizada como mero expediente que aumente a arrecadação dos entes tributantes, como se verdadeiro tributo disfarçado fosse. Cita SACHA CALMON NAVARRO para concluir que a vedação ao confisco deve ser aplicada inquestionavelmente também às multas fiscais, deduzindo que, na situação em apreço, o percentual da multa aplicada de 1% do valor das operações, objeto de autuação, opera o caráter confiscatório da penalidade.

Diz que a multa deve ser em valor fixo e módico, para que tenha caráter sancionatório e disciplinar. Cita e transcreve decisão do STF. Pede a improcedência das infrações; a realização de diligência ou perícia, nos termos do RPAF BA.

O Auditor Fiscal presta Informação Fiscal (fls. 141/157). Conforma a escrituração de créditos fiscais maior do que o que consta no documento fiscal. Exemplifica com a nota fiscal 190932, cujo valor é de R\$22,43 e na EFD foi lançada R\$22,06. A nota fiscal 197539 cujo valor é de R\$22,06 e na EFD foi lançada R\$23,79.

Com relação à infração 02, diz que a atuado deixou de escrutar no livro de saída da EFD os débitos das notas fiscais 231371, lançada em 24.07.12; demonstra as notas fiscais 231369 e 231377.

Informa que na infração 03 acata os questionamentos defensivos.

Referente à infração 4 diz que se refere à saída de mercadoria e não de bens do imobilizado,

como diz a defesa e no cadastro do ICMS ha registro de alteração de endereço do autuado em 14.09.2012, deduzindo que os lançamentos para o CFOP 5949, a partir dessa data, são indevidos. Valor R\$ 8,96.

Na infração 05, informa o Auditor que o valor do ICMS informado nas NFe relacionadas e registradas nas EFD estão a menor que o devido, reclamando-se a diferença, exemplificado através das NFe 190512.

Com relação à infração 06, alega que apesar de constar no demonstrativo, fls. 79, a descrição Sal grosso Hikari, as mercadorias listadas nas NF-e "são outras para uso da autuada". Informa que, no caso, bastaria à defesa observar as descrições daquelas e veria a procedência da reclamação. Exemplifica com a nota fiscal 1452; nota fiscal 49294; nota fiscal 874162; nota fiscal 214340.

Sobre a infração 07, informa que o procedimento é igual aos documentos fiscais da infração 02, observando-se a coluna ICMS ST do demonstrativo.

Para as mercadorias da infração 08, informe que foram feitas retenções a menor do ICMS substituto nas saídas internas, quando alienadas a contribuintes não inscritos, exemplificando com as notas fiscais 190550, 190681.

Sobre as infrações 09 e 10 confirma que a autuada deixou de escriturar nas EFD,s os documentos fiscais listados nos demonstrativos. Quanto à multa aplicada pelo descumprimento acessório ser ou não confiscatória, diz que descabe ao Fisco tal análise.

Conclui que o trabalho foi baseado nos documentos fiscais (pacotes de dados) enviados pela GEAFI/SEFAZ, nos valores arrecadados pela empresa, todos devolvidos, quando do encerramento da ação fiscal em 29/09/2016; diz ainda que o autuado recebera várias intimações fiscais para retificar as EFD,s (fls. 47/53 e 55/59).

Quanto ao pedido de diligência/perícia, salvo melhor juízo, diz que é descabido em virtude de todos os dados analisados ser de conhecimento da autuada ('b', I e 'b', II, do art. 147 do RPAF) como informado acima, bastando ter anexado cópias à defesa, o que deixou de fazer.

Pede a improcedência da infração 03, procedência parcial da infração 04 excluindo R\$ 8,96 do total reclamado R\$ 19.894,28 e a procedência das demais infrações.

É o relatório.

#### VOTO

O presente lançamento de ofício contempla a exigência das dez infrações descrita e relatadas na inicial dos autos, que serão apreciadas nas linhas seguintes.

Verifico, inicialmente, que o Auto de Infração contém os elementos orientadores para a sua lavratura, conforme previstos no art. 39, RPAF BA, Regulamento de Processo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99 e no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Resta indeferida a solicitação da diligência ou perícia fiscal (artigos 7º, § 2º; 123, § 3º e 145 do RPAF-BA, Decreto nº 7.629/99) manejada pelo autuado, nos termos do art. 147, I, RPAF/BA, considerando que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação de juízo sobre a matéria, e ainda porque a diligência não se presta a trazer provas ausentes nos autos, cuja incumbência compete ao responsável pela ação fiscal de um lado e ao autuado de outro lado.

No mérito, a primeira infração acusa o sujeito passivo da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado na nota fiscal, no valor de R\$405,72.

O autuado alega apenas que não subsiste a exigência, requerendo a realização de diligência fiscal para a retificação do lançamento tributário.

O Auditor, em sua Informação, confirma a escrituração de créditos fiscais em valor maior do que o destacado no documento fiscal, elaborando demonstrativo de débito (fls. 61/63) para dar suporte ao valor exigido.

Examinando as peças que compõem a exigência tributária, verifico que o direito assiste à fiscalização do Estado da Bahia, porquanto o contribuinte autuado apropriou em sua escrita fiscal digital - EFD, valor maior que aquele destacado no respectivo documento fiscal. Além das notas fiscais eletrônicas exemplificadas pelo autuante (nota fiscal 190932 - valor R\$22,43 e na EFD R\$24,07; nota fiscal 197539 - valor R\$22,06 e na EFD R\$23,79), estão também lançados irregularmente os diversos valores identificados nos autos, inclusive a nota fiscal eletrônica 199906 - valor R\$143,34 e na EFD R\$215,01; ou a nota fiscal eletrônica 241 - valor R\$0,00 e na EFD R\$145,59 (papel higiênico). Dessa forma, resta procedente a exigência constante a inicial, no valor de R\$405,72.

A infração 02 acusa o autuado de deixar de recolher o ICMS, nos prazos regulamentares, referentes às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

O auditor fiscal elaborou e acostou aos autos demonstrativos de débito que instruem a exigência (fls. 64/65), totalizando R\$16.659,30.

O contribuinte autuado alegou tão apenas a improcedência da exigência, além do pedido para a realização de diligência fiscal.

Verifico no demonstrativo de suporte do item, a discriminação das diversas operações de saída de mercadorias que não foram devidamente escrituradas no livro de saída da Escrituração Fiscal Digital - EFD. Contudo, em sua maioria, as notas fiscais foram canceladas regularmente, constando no portal de nota fiscal eletrônica, na situação de "*cancelado*".

Dessa forma, apenas as notas fiscais exemplificadas pelo Auditor Fiscal, número 231371, emitida em 24.07.12 e ICMS no valor de R\$15,50; número 231369, emitida em 22.08.12 e ICMS no valor de R\$12,55; além das notas fiscais números 329402 e 329403, emitidas em 31.07.13 e ICMS nos valores de R\$1,70 e R\$33,80, respectivamente, somando R\$35,50, constantes do demonstrativo de fls. 64/65, podem ser validamente exigidas.

A infração 2 resta caracterizada parcialmente nas parcelas de R\$15,60 (jul 2012), R\$12,55 (ago 2012) e R\$35,50 (jul 2013), totalizando R\$63,65.

A infração 03 acusa o autuado de deixar de recolher o ICMS, nos prazos regulamentares, referentes às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios.

A infração 03 foi descrita para exigir a falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, no valor de R\$5.279,59.

Explica o autuado que deu saídas de mercadorias com bonificação, que é uma modalidade de desconto, consistente na entrega de uma maior quantidade de produto vendido, em vez de conceder uma redução do valor da venda. Sacramento sua tese através da posição do Superior Tribunal de Justiça - STJ, no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS.

O Auditor autuante, na sua Informação Fiscal, acatou os questionamentos defensivos e desconsiderou a exigência.

Verifico que o preposto fiscal discriminou as operações com CFOP 6910 e 5910, no demonstrativo acostado aos autos de fls. 67/69. Classificam-se nestes códigos as remessas de mercadorias a título de bonificação, doação ou brinde.

A operação com bonificação ocorre quando o estabelecimento vendedor oferece a seu cliente, de forma gratuita, quantidade excedente de certa mercadoria, seja devido à quantidade adquirida, fidelidade do cliente, entre outras situações comerciais. Como se trata de mercadoria excedente, a mesma certamente faz parte de seu estoque e de sua linha normal de comercialização e mesmo não sendo cobrado o valor do cliente, esta mercadoria deverá ser baixada do estoque da empresa e deverá seguir para o cliente bonificado.

Sabe-se que os brindes, bonificações, descontos, premiações, ou mesmo doações são expedientes utilizados pelas empresas a fim de criar atrativos para manter e atrair novos clientes; diversos

tipos de incentivos são utilizados para estimular vendas e fidelizar a clientela. Ocorre que cada uma dessas operações têm repercussão tributária, por vezes diversas. Dentre tais, destaque para a "*bonificação de mercadorias*", onde a empresa ao faturar determinada quantidade de produto ao preço normal, promove a distribuição gratuita de algumas unidades adicionais ou a figura do "*brindes*", cuja característica essencial afasta a inclusão das mercadorias, normalmente comercializadas pelo autuado.

Ocorrendo referidas operações teremos um reflexo na seara tributária, mais especificamente no campo do ICMS. O ICMS tem como fato gerador, entre outros, a saída de mercadoria, a qualquer título de estabelecimento de contribuinte, inclusive de bonificação.

Portanto, as saídas de unidades de mercadorias oferecidas gratuitamente a título de bonificação serão normalmente tributadas pelo ICMS e mesmo pelo IPI.

Não obstante estarem abrigados sob o mesmo código de operação, em síntese, a operação de "*bonificação*" é diferente da operação denominada "*brinde*". No primeiro caso, a operação é efetuada com mercadoria normalmente comercializada pelo estabelecimento; os brindes, para serem assim considerados, não podem fazer parte ou constituir objeto normal da atividade da empresa. Não há brinde com mercadoria de estoque do estabelecimento (art. 388, RICMS BA).

Portanto, na bonificação, existirá a ocorrência do fato gerador do ICMS e a legislação estabelece que a operação é integralmente tributada pelo imposto, não existindo nenhum benefício de ordem para esta situação e a Nota Fiscal deverá ser emitida, como ocorreu no presente caso, com CFOP 5910 / 6910 e CST do ICMS 00. A possibilidade da existência de mercadorias sujeitas à sistemática da substituição tributária, conforme sugeriu o autuado, não foi observado, nem tampouco, o contribuinte autuado fez qualquer indicação, nesse sentido.

Infração 03 caracterizada, no valor de R\$5.279,59.

A infração 4 acusa o autuado de recolhimento a menor do ICMS em razão da aplicação da alíquota diversa da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, em valor que totaliza R\$19.894,28.

A reclamação defensiva é que não existe incidência de ICMS sobre a operação de baixa de bens do ativo imobilizado, aduzindo que tal bem não se confunde com mercadoria, pelo fato de não ser adquirido com o propósito de mercancia (venda). Pede o cancelamento da respectiva exigência.

O Auditor autuante contesta a argumentação da defesa, firmando que a exigência tributária recai sobre a saída de mercadoria e não de bens do imobilizado, como diz a defesa, deduzindo apenas o valor de R\$ 8,96, nos lançamentos com o CFOP 5949.

Examinando os autos do processo e o demonstrativo elaborado pelo preposto fiscal, verifico que foram discriminadas operações de saídas de mercadorias, sem a devida tributação. Contudo, a apuração dos valores que teriam sido recolhidos a menor pelo autuado, no relatório fiscal em debate (fls. 71/74), merece reparos:

1 - o preposto fiscal incluiu o benefício da redução da base de cálculo previsto no Decreto 7.799/00, que trata do acordo atacadista, para os produtos margarina ou gordura vegetal que já dispunham de outra redução de sorte que a carga tributária fosse igual a 7%.

Sabe-se que tratamento tributário previsto no Decreto nº 7.799/00 objetiva a redução da carga tributária do setor atacadista; as atividades atingidas são seletivas e descrita no próprio decreto, envolve os produtos de tributação normal, no percentual de 41,176% na base de cálculo e estabelecimento de alíquota real (carga tributária) de 10% nas operações abrangidas.

Nesse sentido, os produtos que já gozam de uma redução de carga tributário para 7%, não poderão cumular a redução de base de cálculo no percentual de 41,176% (carga tributária de 10%).

2 - o preposto fiscal incluiu, equivocadamente, na exigência tributária, as baixas de veículos do estabelecimento autuado, registrados no CFOP 6551. Tais operações não se sujeitam à incidência do ICMS e devem ser excluídos do levantamento fiscal.

Restou identificado pelo preposto do autuado presente na Sessão de Julgamento que os veículos descritos no relatório fiscal eram de modelo 2006 e 2007, veículos usados, portanto, beneficiados pela isenção do ICMS, nos termos do art. 265, inciso 10 RICMS-12/BA. Tais itens serão excluídos da exigência.

Com relação aos produtos margarina ou gordura vegetal, que o Auditor Fiscal aplicou, já vimos, por equívoco, além da redução da base de cálculo no percentual de 41,176%, de sorte que a carga tributária restasse definida em 10%, de forma acumulada, a redução prevista no art. 268, inciso XXVII, do RICMS/BA (Decreto 13.780/12), vigente à época da ocorrência dos fatos, em exame. O procedimento correto, no caso, seria a aplicação única da redução para a carga tributária de 7%, considerando ser mais benéfico para o contribuinte, sem contudo, acumular os dois benefícios (art. 4º, II, do Decreto nº 7.799/00).

Nesse sentido, observando com precisão o devido processo legal, o órgão julgador optou por não fazer as correções na base de cálculo do valor exigido, em relação aos produtos margarina ou vegetal, no curso do presente processo, em face às reduções manejadas de forma indevida pela fiscalização, em desfavor da Fazenda Pública, evitando a chamada "*reforma in pejus*". Represento, outrossim, a autoridade da repartição fiscal do autuado, para autorizar a apuração da indevida redução, em nova fiscalização, respeitando-se o prazo decadencial.

Infração 4, portanto, caracterizada parcialmente, no valor de R\$3.686,58 (R\$624,64 - ago 2012; R\$1.858,30 - set 2012; R\$173,93 - mar 2013; R\$36,37 - abr 2013 e R\$993,34- nov 2013)

A acusação fiscal na infração 5 é de também recolhimento a menor o ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo de imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no valor de R\$2.422,25. Demonstrativo de débito acostado aos autos, fls. 76/77.

O preposto fiscal desconsiderou indevidamente o benefício da redução da base de cálculo, nas operações praticadas pelo contribuinte autuado, que permitiu uma carga tributária de 10%, nos termos do Decreto 7.799/00. Exigência que não subsiste.

Na infração 06, a exigência tem origem na falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no valor de R\$5.536,88.

Questiona o autuado a improcedência da infração, afirmando que a questão subjacente decorre de erro formal que cometeu na classificação do CFOP do produto, conforme se denota do próprio relatório elaborado pelo Auditor Fiscal, que exigia ICMS DIFAL na aquisição de sal grosso, material adquirido para mercancia.

De fato, o demonstrativo fiscal (fls. 78/80) discrimina operações de aquisição de "SAL GROSSO HIKARI C/ ALHO 500G" que, por óbvio, não se trata da aquisições de mercadorias ou bens destinados ativo imobilizado (ou mesmo a uso, consumo) do adquirente, situações que caracterizaria a exigência do ICMS diferencial de alíquotas, instituída a exigência na Lei 7.014/96 (art. 2º inciso IV).

Apesar de asseverar na Informação Fiscal que as mercadorias descritas nas respectivas notas fiscais se tratam de produtos diversos, sequer logrou o proposto do Fisco de proceder à fiel descrição da mercadoria sobre a qual impingia a tributação do ICMS DIFAL, oportunizando ao contribuinte conhecer o que lhe estava sendo cobrado e oferecer a contestação possível.

Autuação assim feita configura vício insanável e constitui cerceamento ao direito de defesa do contribuinte, devendo ser nulo o lançamento de ofício que não determine com segurança a infração imputada, nos termos do art. 18, IV, do RPAF/BA.

Infração 06 nula.

A acusação tributária na infração 7 é que o autuado deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Valor da exigência R\$11.351,22.

Alega o autuado que as notas fiscais indicadas pelo Auditor Fiscal já estavam canceladas à época da lavratura deste auto de infração.

Verifico que os documentos fiscais das operações de saída de mercadorias, discriminados no demonstrativo que ampara a exigência (fls. 64/65), foram, na maior parte, regularmente canceladas, constando no portal de nota fiscal eletrônica, na situação de "*cancelado*".

Dessa forma, apenas a nota fiscal eletrônica número 231371, emitida em 24.07.12 e ICMS-ST no valor de R\$214,00, pode ser validamente exigida.

A infração 7 resta caracterizada parcialmente no valor de R\$214,00 (jul 2012).

A infração 8 constitui crédito tributário, no valor de R\$93.804,97, face à retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Informa o preposto do Fisco que foram feitas retenções a menor do ICMS-ST, nas saídas internas, quando alienadas a contribuintes não inscritos.

Elaborou e acostou aos autos, o preposto fiscal, extenso demonstrativo relacionando as diversas operações de saídas de mercadorias para adquirentes sem inscrição no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia (fls. 81/88). A legislação desse Estado estabelece a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados, o contribuinte que efetuar saída de mercadorias destinadas a outro não inscrito (art. 8, I, da Lei 7.014/96).

Alega o contribuinte autuado tão somente que aplicou corretamente a legislação, ao tributar a operação pelo ICMS, e recolheu o tributo sob a sistemática da substituição tributária, com espeque no artigo 8º, inciso I, c/c artigo 23, e Anexo II, todos da Lei nº 7.014/96. Deveria manejá sua defesa com elementos de provas que pudessem confrontar ao levantamento apresentado pelo Fisco, o que não ocorreu. Infração subsistente, no valor de R\$93.804,97.

As infrações 09 e 10 acusam o sujeito passivo do descumprimento da obrigação acessória de não ter registrado na escrita fiscal (SPED FISCAL - EFD) a entrada de mercadorias sujeitas a tributação (1%) e não sujeitas à tributação (1%), respectivamente, nos valores de R\$45.791,93 e R\$12.605,36.

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 escrituração no livro Registro de Entradas das entradas de mercadorias ou bens no estabelecimento (art. 217, RICMS-12 BA); ou na forma de 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), a partir do momento em que estiver obrigado, o contribuinte.

No caso em concreto, o autuado encontra-se obrigado a apresentar os arquivos da EFD - Escrituração Fiscal Digital (EFD), desde 01.01.2011, portanto, no período abrangido na presente

autuação. Os contribuintes do Estado da Bahia obrigados à apresentação da EFD devem fazê-lo, até o dia 25 do mês subsequente ao fato gerador. Consideram-se escriturados os livros e documentos no momento em que for emitido o recibo de entrega (§ 2º, do art. 247, RICMS/BA-12).

O sujeito passivo reclamou laconicamente da excessividade da multa aplicada, do seu efeito de confisco e a necessidade da realização de diligência fiscal.

Já houve pronunciamento anterior acerca do indeferimento ao pedido de diligência; no tocante às multas aplicadas, apesar da irresignação do autuado, entendo acertada a sua aplicação, porque insculpidas na Lei nº 7.014/96, não sendo dos órgãos julgadores administrativos a declaração de constitucionalidade na legislação posta (art. 167 do RPAF/BA).

Especificamente sobre as infrações 09 e 10, restou confirmado que a autuada deixou de escriturar na sua Escrituração Fiscal Digital - EFD,s os documentos fiscais listados nos demonstrativos elaborados pela fiscalização, situação que caracteriza as infrações imputadas. Aplicada, inclusive, pelo próprio Auditor Fiscal, 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%. Retroatividade benigna que deve ser feita, com previsão no art. 106, II, "c", do CTN - Código Tributário Nacional. 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"*

Diante do exposto, a multa por descumprimento de obrigação acessória, nas infrações 09 e 10 resta caracterizada, nos valores de, respectivamente, R\$45.791,93 e R\$12.605,36.

O presente Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE, conforme extrato seguir descrito:

Infração 01 - Procedente - R\$405,72 - 60%

Infração 02 - Procedente Parte - R\$63,65 - 100%

Infração 03 - Procedente - R\$5.279,59 - 60%

Infração 04 - Procedente Parte - R\$3.686,58 - 60%

Infração 05 - Improcedente

Infração 06 - Nula

Infração 07 - Procedente Parte - R\$214,00 - 60%

Infração 08 - Procedente - R\$93.804,97 - 60%

Infração 09 - Procedente - R\$45.791,93 - Multa por descumprimento de obrigação acessória

Infração 10 - Procedente - R\$12.605,36 - Multa por descumprimento de obrigação acessória

É como Voto

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 207095.3018/16-6, lavrado contra DDA DINÂMICA DISTRIBUIDORA E INDÚSTRIA DE ALIMENTOS E TRANSPORTE S/A, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$103.454,51, acrescido das multas de 60% sobre R\$103.390,86 e de 100% sobre R\$63,65, previstas no art. 42, II, alíneas "a", "e", VII, "a" e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por

descumprimento de obrigação acessória, no valor total de **R\$58.397,29**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios, de acordo com a 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, I, “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, 26 de maio de 2017.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR