

PROCESSO - A. I. N° 207098.0002/13-5
RECORRENTE - SEARA ALIMENTOS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5^a JJF n° 0007-05/15
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28/08/2018

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0234-12/18

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO. O fato do remetente ser dispensado da cobrança do imposto devido no Estado de origem, não confere ao Autuado o direito de não pagar o diferencial de alíquota, a menos que comprove que a mercadoria possui isenção no Estado da Bahia. Infração 1 procedente. 2. ALÍQUOTA. ERRO NA APLICAÇÃO. VENDAS A CONTRIBUINTES EM SITUAÇÃO IRREGULAR NO CICMS. A infração acusa a aplicação indevida alíquota de 7%, em vendas a contribuintes que, segundo o Autuante, estavam com inscrições canceladas, inaptas, ou suspensas por processo de baixa, ao Autuado cabia apresentar provas em contrário, mas não o fez. Acolhida a preliminar de decadência. Infração 2 procedente em parte. 3. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE REDUÇÃO DE BASE DE CÁLCULO. a) VENDAS A NÃO CONTRIBUINTES (ISENTOS OU INSCRITOS NA CONDIÇÃO ESPECIAL). A defesa não apresentou qualquer inconsistência quanto aos demonstrativos, recaindo apenas o pedido de decadência já julgado e rejeitado. Acolhida a preliminar de decadência. Infração 3 procedente em parte. b) VENDAS A CONTRIBUINTES EM SITUAÇÃO CADASTRAL IRREGULAR (CANCELADOS, INAPTOS OU SUSPENSOS POR PROCESSO DE BAIXA). Nenhuma contestação de erro material foi apresentada, ou comprovação de que alguns dos destinatários estavam em situação regular, e que faziam jus à redução da base de cálculo. Infração 4 procedente. 4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO E CONSEQUENTE RECOLHIMENTO. A defesa fica restrita aos elementos apresentados à preliminar de nulidade, que descarto pelo fato de que a infração está perfeitamente descrita e acompanhada de demonstrativos, razão porque mantendo a infração nos termos do Art. 140 do RPAF/99, por falta de contestação ou prova que a elidisse. Acolhida a preliminar de decadência. Infração 5 procedente em parte. 5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) ESTORNO DE DÉBITO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. O Autuado não apontou erros materiais no levantamento feito pelo Autuante, à exceção do exercício de 2009, que foi corrigido na diligência. Excluído os valores relativos ao período de agosto a dezembro de 2009, apontados na diligência, os quais não constavam do Auto de Infração, em função

da proibição do *reformatio in pejus*. O direito ao crédito presumido de 16,667% é limitado, devendo ser excluídos os valores das mercadorias sujeitas à substituição tributária, conforme o Art. 4º do Decreto nº 7.799/00. Acolhida a preliminar de decadência. Infração 06 procedente em parte. **b)** DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO NA ESCRITA FISCAL. O Autuado não apresentou nenhuma prova em contrário, e para tal, bastaria apresentar o livro Registro de Entrada com o respectivo registro único da nota fiscal, descharacterizando o lançamento, mas não o fez. Infração 10 procedente. **6.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. **c)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. As razões defensivas demonstraram ser inconsistentes, pois resumem-se às alegadas perdas que devem ser declaradas, de modo a refletir a realidade do estoque, e isto não foi comprovado pelo Autuado em sua defesa. Além disso, se tais perdas realmente se configuraram, deveriam oportunamente ter seus créditos estornados da escrituração, conforme determina a legislação do ICMS. Modificada a decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão que julgou pela procedência em parte do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 26/06/2013, para exigir crédito tributário no valor de R\$137.829,99, em razão das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 06.02.01 - Deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, sendo lançado o valor de R\$1.860,83, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 03.02.02 - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, referente a vendas de mercadorias destinadas a microempresas e empresas de pequeno porte em situação cadastral irregular junto ao cadastro de contribuintes do ICMS, ou seja, inapto, cancelado, suspenso ou baixado, com utilização de alíquota de 7%, sendo lançado o valor de R\$3.964,85, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 03.02.05 - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, referente a vendas de mercadorias destinadas a não contribuintes do ICMS (isentos ou inscritos na condição especial), com utilização de benefício da redução da base de cálculo prevista no Art. 1º do Decreto nº 7.799/00, sendo lançado o valor de R\$3.541,44, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 - 03.02.05 - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, referente a vendas de mercadorias destinadas a contribuintes em situação irregular no cadastro do ICMS (cancelado, inapto ou suspenso para processo de baixa), com utilização de benefício da redução da base de cálculo prevista no Art. 1º do Decreto nº 7.799/00, sendo lançado o valor de R\$199,77, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "a", da Lei nº 7.014/96.

Infração 05 - 07.04.03 - Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas saídas de mercadorias tributadas destinadas a contribuintes em situação cadastral irregular junto ao cadastro de contribuintes do ICMS, ou seja, inapto, cancelado, suspenso ou baixado, sendo lançado o valor de R\$1.099,17, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "e", da Lei nº 7.014/96.

Infração 06 - 01.06.01 - Efetuou estorno de débito a maior de ICMS em desacordo com a legislação do imposto, previsto no Art. 2º do Decreto nº 7.799/00, sendo lançado o valor de R\$40.383,21, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "f", da Lei nº 7.014/96.

Infração 07 - 04.05.04 - Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, sendo lançado o valor de R\$58.988,80, acrescido da multa de 70%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 08 - 04.05.09 - Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado por meio de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado, sendo lançado o imposto no valor de R\$2.459,75, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, "d", da Lei nº 7.014/96.

Infração 09 - 04.05.08 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e consequentemente sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, sendo lançado R\$24.599,99, acrescido da multa de 70%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

Infração 10 - 01.02.20 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documento fiscal em duplicidade, sendo lançado o valor de R\$732,18, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, "a", da Lei nº 7.014/96.

A 5ª JJF decidiu pela procedência em parte do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o Acórdão nº 0007-05/15 (fls. 565 a 582), com base no voto do Relator de primeiro grau, a seguir transscrito:

"Inicialmente, constato que foi alegado cerceamento de defesa, por conta do reconhecimento do próprio autuante, de que confundiu a numeração dos demonstrativos, e que só foi concedido prazo de dez dias para análise dos documentos após a informação fiscal, embora a quantidade das mercadorias auditadas no levantamento de estoque efetivamente requeresse maior tempo para apreciação e assim, foi reaberto o prazo de defesa de trinta dias conforme pedido de diligência à fl. 456 e desta forma, foi suprida a questão acerca da obediência ao princípio da ampla defesa.

Além do cerceamento à defesa, foi também alegado em preliminar de decadência, o fato de que auto foi lavrado em 26/06/2013, referente a fatos que ocorreram inclusive entre janeiro e junho de 2008, portanto, além dos cinco anos exatos, contados a partir da ocorrência do fato gerador. Quanto a isto, a legislação do Estado da Bahia fixou prazo para homologação do lançamento, disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que estabelece como prazo de decadência, o período de 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A jurisprudência deste Conselho, tem consistentemente defendido tal entendimento - de que o prazo decadencial deve ser contado, segundo o que dispõe o artigo 173, I do CTN, ou seja, em cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Por tal razão, a decadência dos fatos geradores, relativos aos meses do exercício de 2008, em questão, somente se operaria após o dia 31/12/2013. Assim, rejeito a preliminar de decadência.

Quanto ao argumento de nulidade do lançamento pelo fato de que "a infração deve conter de forma detalhada, as operações/produtos/bens que a fiscalização entende que deu origem à autuação, além de mencionar o dispositivo legal em que se fundamenta o lançamento, o que não ocorreu no presente caso", citando o item 6, de que não há subsídios da fiscalização que fundamente a autuação, tal situação também foi resolvida conforme diligência efetuada neste sentido. Dessa forma, tal alegação será examinada no decorrer deste voto, no momento oportuno.

A infração 1 decorre do diferencial de alíquotas pela aquisição de mercadorias destinadas a uso ou consumo do estabelecimento e cujos demonstrativos estão no anexo 1A e 2A, fls. 38/45, com relação das notas fiscais e cálculo do imposto devido. Não constato qualquer problema no entendimento no que está sendo lançado assim

como nos demonstrativos apresentados, visto a absoluta clareza com que foi relatada a infração cometida.

No mérito deste item, a tese defensiva aduz que se trata de mercadorias sem qualquer incidência do imposto e que, portanto, não haveria diferença de alíquota a ser cobrada, pelo fato de que as mercadorias não foram tributadas na origem, em virtude da legislação catarinense, estado de origem das mercadorias haver dispensado o destaque do imposto nas operações de remessa de bens do ativo destinado a outro estado (Dec. nº 2.870, anexo 2, art. 35, incisos I e II). Concomitantemente, alega o inciso III do art. 7º do RICMS/BA que dispensa o diferencial de alíquotas em mercadorias não tributáveis.

A reprodução da legislação catarinense está à fl. 522, depreende-se que aquele estado isentou as saídas de bens adquiridos para integrar o ativo permanente quando o destinatário estiver em outro estado.

O fato do remetente ser dispensado da cobrança do imposto devido no estado de origem, não confere ao impugnante o direito de não pagar o diferencial de alíquota, a menos que comprove que a mercadoria possui isenção no Estado da Bahia, visto que a concessão de benefícios fiscais em outros estados, não tem o condão de atribuir às mercadorias o mesmo benefício no estado de destino, dada a independência federativa que atribui a competência aos estados em legislar sobre o próprio ICMS.

Quanto aos Convs. 70/90 e 151/94, a isenção é concedida para as transferências internas de ativos, dentro do mesmo Estado e não nas transferências interestaduais. Assim, não assiste razão à defesa, quando diz tratar-se de mercadorias sem incidência do imposto, arguindo o inciso III do art. 7º do RICMS baiano, pois tal dispensa ocorre para mercadorias sem incidência do imposto neste estado e não em outro; logo, os computadores são mercadorias tributadas neste Estado, e o cálculo considerou o abatimento de 7% da alíquota interestadual, não se apropriando do imposto que em tese pertence ao estado originário, mas que foi dispensado do pagamento por motivo de concessão de benefício em transferências de filiais de mesmo contribuinte. A legislação baiana não contempla a não incidência do imposto, mesmo quando ocorrem transferências entre filiais do mesmo CNPJ.

Tomando-se como exemplo, o mês de agosto de 2008, fl. 40, as duas notas fiscais correspondem à aquisição de microcomputador e monitor de vídeo, cujo cálculo atribuiu a origem a 7%, e foi lançada a diferença correspondente à alíquota interna de 17% Infração 1 procedente.

A infração 2 decorreu do recolhimento a menos o ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota cabível nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, e referente a vendas de mercadorias destinadas a microempresas e empresas de pequeno porte em situação cadastral irregular, também está suficientemente clara a sua descrição, assim como o demonstrativo às fls. 47/49, (anexo 3).

Não constatei na defesa qualquer argumento de ordem material que macule a infração, mas apenas a questão de direito relativa à decadência, que foi descartada de pronto, no início deste voto. Assim, se a infração acusa a aplicação indevida alíquota de 7%, em vendas a contribuintes que segundo o autuante estavam com inscrições canceladas, inaptas, ou suspensas por processo de baixa, cabia apresentar provas em contrário, mas não o fez. Infração 2 procedente.

A infração 3 decorre do recolhimento a menos do ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto, referente a vendas de mercadorias destinadas a não contribuintes, isentos ou na condição de contribuintes especiais, com utilização de benefício da redução da base de cálculo prevista no art. 1º Dec. 7.799/00. Também não constato qualquer falta de clareza na acusação da infração praticada, e os demonstrativos estão às fls. 58/61, com todos os elementos necessários para a configuração das infrações.

A defesa não apresentou qualquer inconsistência quanto aos demonstrativos, recaindo apenas o pedido de decadência já julgado e rejeitado, e não encontro elementos que se ajustem ao argumento defensivo, já que as infrações estão perfeitamente descritas e acompanhada dos respectivos demonstrativos.

Na falta de erros materiais apontados pela defesa, invoco o art. 140 do RPAF, que diz o seguinte: o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas. Infração 3 procedente. Infrações 3 e 4 procedentes.

A infração 4, também por erro a determinação da base de cálculo, por utilizar-se da aludida redução de base de cálculo, na venda a contribuintes em situação cadastral irregular (inaptos, cancelados, etc) demonstrativos fls. 67/72. Nenhuma contestação de erro material foi apresentada, ou comprovação de que alguns dos destinatários estavam em situação regular, e que faziam jus à redução da base de cálculo. Infração 4 procedente.

A infração 5 decorre da falta de retenção e o consequente recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas saídas de mercadorias tributadas destinadas a contribuintes em situação cadastral irregular (inaptos, cancelados, suspenso ou baixado), conforme os anexos 9/10, fls. 76/89. A defesa fica restrita aos elementos apresentados à preliminar de nulidade, que descarto pelo fato de que a infração está perfeitamente descrita e acompanhada de demonstrativos, razão porque mantenho a infração nos termos do art. 140 do RPAF, por falta de contestação ou prova que a elidisse. Infração 5 procedente.

A infração 6 decorre do estorno de débito em desacordo com a legislação de ICMS. Isto porque o artigo 2º do Dec. 7.799/00, que permite ao contribuinte atacadista lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o

valor equivalente a 16,667% (dezesseis inteiros, seiscentos e sessenta e sete milésimos por cento) do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com as mercadorias beneficiadas no art. 1º do citado Decreto, que concede redução em 41,176% na base de cálculo das mercadorias relacionadas aos códigos de atividades constantes nos itens 1 a 16 do referido anexo.

A impugnante diz comercializou diversas mercadorias no período de 2008 e 2009, o que lhe gerou um crédito presumido de 16,667%. Logo, lançou em sua escrita fiscal os referidos créditos, e a fiscalização identificou como sendo a maior o estorno de débito lançado em seu livro de Apuração do ICMS, e exige no presente auto de infração a diferença dos créditos lançados como estorno de débito, já que para efeitos fiscais, tanto faz se lançar um crédito como estornar um débito, obtendo-se o mesmo quantum de imposto a pagar.

O autuante admitiu que houve um equívoco na designação do número do anexo do demonstrativo da infração nº 6, razão pela qual foi o processo convertido em diligência, para reabertura de prazo de defesa, após os esclarecimentos a respeito dos demonstrativos anexos que eram realmente os correspondentes (11 e 18). Segundo o autuante, a justificativa dos estornos é que autuado lançou em sua escrita fiscal o valor equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente em todas as suas operações interestaduais, inclusive com as mercadorias sujeitas à antecipação tributária, em desacordo com o disposto no inciso I do Art. 4º do citado Decreto 7.799/00.

Para comprovação deste fato, elaborou os demonstrativos constantes dos Anexos 11A e 18A, referentes ao período fiscalizado, às fls. 111/123 e 133/141, onde relacionou todas as operações interestaduais realizadas pelo impugnante com as mercadorias sujeitas à antecipação tributária, operações estas, não beneficiadas com a redução de base de cálculo prevista no multicitado decreto.

Na diligência, o autuante reconheceu que efetivamente assiste razão à impugnante no que diz respeito à auditoria de estorno de crédito relativamente ao exercício de 2009, quanto à diferença do critério utilizado para o exercício de 2008, devido ao fato de que em 2009, iniciou-se a escrituração fiscal de forma digital, em consonância com as exigências do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. Com a implantação da nova sistemática de escrituração fiscal, houve uma mudança na indicação do histórico da natureza do estorno de débito, informado apropriadamente no bloco "Ajuste de Crédito Fiscal", o que levou à confusão com os valores estornados.

Deste modo, o autuante elaborou na diligência, novo demonstrativo da auditoria de estorno de débito do ICMS para o exercício de 2009. Assim, o valor histórico da referida infração foi alterado de R\$40.383,21 para R\$29.298,28, conforme demonstrativo de débito da infração 6, apensado analiticamente às fls. 495/507, e com demonstrativo resumo à fl. 508 deste PAF - Anexo 21. Ainda assim, o impugnante contesta a infração, sem, no entanto, apresentar então elementos de conteúdo material, mas apenas no que diz respeito ao direito aos créditos em sua totalidade.

Analizando os demonstrativos à fls. 111/12, encontram-se relacionadas as mercadorias que o autuante considerou como sendo submetidas à substituição tributária, e o respectivo estorno, que totaliza para o mês de janeiro de 2008, o valor de R\$748,00. Tais valores estão condensados à fl. 110, que reproduz todo o lançamento efetuado no exercício de 2008. O demonstrativo analítico de 2009 está às fls. 495/507, e tomando como exemplo o mês de janeiro, o autuante relaciona as mercadorias com substituição tributária com estorno de R\$3.421,03 quando o estorno foi feito com o valor de R\$4.460,54, sendo lançado a diferença de R\$1.039,51.

Importa ressaltar que o impugnante não apontou erros materiais no levantamento feito pelo autuante, à exceção do exercício de 2009, que foi corrigido na diligência. Uma vez refeito o levantamento, não foi apontado na manifestação qualquer erro material, mas repetidos os argumentos de direito da impugnação inicial. Ora, o autuante não discute direito ao crédito presumido de 16,667%, no entanto, tal crédito é limitado, devendo excluir-se os valores das mercadorias submetidas à substituição tributária, conforme art. 4º do supracitado decreto que reza o seguinte:

Art. 4º - A redução de base de cálculo prevista nos arts. 1º, 3º-B e 3º-E não se aplica às operações:

I - sujeitas à substituição tributária

Assim, caberia ao impugnante tão somente avaliar se as mercadorias estavam ou não na substituição tributária ou se o cálculo continha erros materiais. Pelas provas apresentadas, não trouxe o impugnante qualquer contestação à inclusão das mercadorias como salsicha, almôndegas, mortadela, etc, que se enquadram no item 8 do anexo I da Lei 7.014/96, como sujeitas ao regime de substituição tributária. Infração 6 procedente em parte.

As infrações 7, 8 e 9 decorrem de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias em exercício fechado, todas por omissão de entradas. Na 7 foi lançado o ICMS por presunção legal de saída de mercadorias, estabelecida na Lei 7.014/96, art. 4, parágrafo 4º, por conta da falta de contabilização de entrada de mercadorias, a infração 8, pelo ICMS devido por substituição tributária, de sua própria responsabilidade, apurado em função do valor acrescido, em mercadorias adquiridas de terceiros sem documento fiscal, e a 9, também da substituição tributária na qualidade de responsável solidário por ter adquirido de terceiros, mercadorias em regime de substituição tributária.

Também neste caso, não percebi qualquer inconsistência na descrição das infrações. Foi alegado na impugnação, que tais diferenças ocorreram porque o autuante não observou o “estoque em trânsito”, que não havia ainda adentrado fisicamente no início do período fiscalizado, e que tais entradas estavam incluídas no início do exercício subsequente, e que antes da entrada física, a empresa lançou em seus livros fiscais as citadas aquisições em seus controles de estoque e registro de inventário.

Primeiro, é preciso deixar claro que tal procedimento é contrário frontalmente às normas e procedimentos fiscais-contábeis, pois um produto só pode constar no registro de inventário ou de estoques, uma vez que se encontre no estabelecimento. Não é correto antecipar ou adiar a entrada de mercadorias, pois decerto provocará distorções nos controles, tanto da empresa, como do fisco.

Ainda assim, em obediência ao princípio da verdade material, o pedido de diligência feito à fl. 539 possibilitou ao impugnante a comprovação do quanto afirmado, e que para tal, fossem apresentadas as notas emitidas no final de cada período e registradas imediatamente no período seguinte, de forma a que as quantidades acusadas na omissão fossem elididas. Foi citado, a título de exemplo a mercadoria “costelinha suína temperada”, cuja omissão foi de 1.566kg e que as notas destas mercadorias e das outras deveriam coincidir exatamente com o valor encontrado nas omissões, de forma a se configurar o desencontro de registros fiscais.

As fls. 546/49, o impugnante demonstrou que no exemplo citado na diligência havia duas notas fiscais lançadas no ano subsequente e ainda assim, mesmo considerando as duas notas fiscais, restou uma diferença de 414kg, que o impugnante creditou a um “ajuste de perdas e ganhos”. Apresentou às fls. 550/554, comprovação de erros das omissões das outras mercadorias, mas com diferenças atribuídas ao “ajuste de perdas e ganhos”, encontrando-se diferenças de até de 3.662kg, como no caso do item 5185, e de 3.065,55 kg como no item 630. Diferenças da ordem de 3 toneladas são diferenças expressivas, que não podem ser consideradas como ajustes de perdas sem a devida comprovação de tais perdas.

As razões defensivas demonstraram ser inconsistentes, pois resumem-se às alegadas perdas que devem ser declaradas, de modo a refletir a realidade do estoque, e isto não foi comprovado pelo impugnante em sua defesa. Além disso, se tais perdas realmente se configuraram, deveriam oportunamente ter seus créditos estornados da escrituração, conforme determina a legislação do ICMS. A esse respeito, trago jurisprudência deste Conselho, em decisão adiante transcrita, da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0021-11/12:

No mérito, ao compulsar os autos, verifico não assistir razão ao sujeito passivo quanto à iliquidez e incerteza do ICMS devido pela acusação contida na infração 01, tendo em vista que o procedimento fiscal foi elaborado dentro dos preceitos legais e baseado nas informações econômico-fiscais produzidas pelo próprio contribuinte e, por obrigação legal, transmitidas ao fisco, às quais devem espelhar, com fidelidade, a sua movimentação comercial.

Ademais, o Impugnante não protesta qualquer inconsistência nos dados que fundamentam a omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada no levantamento quantitativo de estoques, nem apresenta números que contrastem com os apontados no procedimento fiscal. Quanto à alegação de ajustes, não há no processo qualquer prova com amparo legal de sua realização. Além disso, caso tenha ocorrido eventuais perdas, a legislação prevê a emissão de documento fiscal correspondente, inclusive com estorno de crédito fiscal a elas relativos (art. 100, V do RICMS-BA).

Infrações 7, 8 e 9 procedentes.

Na infração 10, também descrita com perfeita clareza, o relatório de fl. 221 aponta que a nota fiscal 94.912 de crédito no valor de R\$732,18 foi lançado duas vezes, nas datas de 13 e 15 de dezembro de 2008. O contribuinte não apresentou nenhuma prova em contrário, e para tal, bastaria apresentar o livro registro de entrada com o respectivo registro único da nota fiscal, descaracterizando o lançamento, mas não o fez. Infração 10 procedente.

Quanto ao alegado excesso das multas, tais penalidades estão previstas na Lei 7.014/96 não podendo esta Junta, nos termos do art. 167 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, apreciar os questionamentos feitos quanto à sua constitucionalidade, excesso, falta de proporcionalidade ou quaisquer outros aspectos do ponto de vista jurídico, sendo que a eventual redução, é plenamente possível, mas por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, deve ser requerida à Câmara Superior, nos termos do art. 159 do RPAF.

*Face ao exposto, voto pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do auto de infração.”*

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 594 a 616), nos termos do Art. 169, I, “b”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/2011, no qual, preliminarmente, alegou a decadência parcial do crédito tributário exigido em relação aos fatos geradores das Infrações 2, 3, 5 e 6, conforme planilha apresentada, ocorridos em períodos anteriores a 27/06/2008, com base nos Arts. 150, §4º, e 156, V, do CTN.

Disse que não procedeu ao recolhimento do diferencial de alíquotas exigido na Infração 01, em

observância ao disposto na legislação, pois recebeu mercadorias sem a incidência do imposto, razão pela qual não há que se falar no pagamento do diferencial de alíquotas nas operações em questão, conforme o Art. 7º, III, “a”, do RICMS/12.

No tocante às Infrações 7 a 9, afirmou que as mencionadas omissões de entrada decorreram de mero equívoco na escrituração de algumas entradas ocorridas no período antes da entrada física no estabelecimento, o que se pode comprovar pela simples leitura do livro registro de entradas do período seguinte, onde se denota a presença das mercadorias supostamente omitidas.

Asseverou que não ocorreu a prática de qualquer infração atribuída pela fiscalização, evidenciando o equívoco nas informações atinentes ao estoque final, pois a fiscalização considerou dentro da quantidade do estoque final o estoque em trânsito, o qual ainda não havia entrado fisicamente na unidade no início do período fiscalizado, estando o estoque acima mencionado incluído nas entradas ocorridas no ano subsequente.

Questionou a aplicação de multas nos percentuais de 60% (Infrações 1 a 6, 8 e 10) e 70% (Infrações 7 e 9) do valor da autuação, por serem ostensivamente ilegais, tendo que ser verificado que a infração e a penalidade têm, necessariamente, de guardar uma correlação e, além da correlação, dispositivo e comportamento do sujeito passivo, deve haver um equilíbrio entre a falta cometida e a sanção a ser imposta, já que a exigência de multa sem proporcionalidade representa um verdadeiro excesso de exação, punindo exageradamente o contribuinte que age com evidente boa-fé.

Explicou que o próprio Código Tributário do Estado da Bahia, Lei nº 3.956/81, no seu Art. 46, §4º, assim como o Art. 158 do RPAF/99, prevê a possibilidade de cancelamento, ou redução, da multa por descumprimento de obrigação acessória, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.

Aduziu ter restado evidente que, em alguns casos, ainda que a infração seja fundada em elementos objetivos, o julgador deve excluir a responsabilidade pela infração com base na equidade e no princípio da boa-fé.

Suscitou a constitucionalidade e a confiscatoriedade das multas, não guardando qualquer relação com seu ato, tendo agido com lisura e boa-fé, não causando prejuízo algum ao Erário nem obtendo qualquer tipo de vantagem.

Citou doutrina de diversos juristas e requereu o reconhecimento da decadência de parte do crédito tributário ou, no mérito, que sejam canceladas a exigência do tributo e das multas e, subsidiariamente, a relevação da multa, ou, eventualmente, a aplicação de multa em patamar reduzido, tendo em vista o cunho meramente formal das infrações imputadas.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou pela procedência parcial do presente Auto de Infração.

O Autuado alegou a decadência parcial do crédito tributário exigido em relação aos fatos geradores ocorridos em períodos anteriores a 27/06/2008, período superior a 5 anos da lavratura do Auto de Infração em 27/06/2013, nas Infrações 2, 3, 5 e 06, conforme planilha apresentada, com base nos Arts. 150, §4º, e 156, V, do CTN.

Conforme o Incidente de Uniformização PGE nº 2016.194710-0, conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no Art. 150, §4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.

Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no Art. 173, I, do CTN, quando: a) o

contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do Art. 150, §4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no Art. 173, I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial deverá ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorrido o fato gerador. Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a hipótese de fraude ou simulação. De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial. Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que “o lançamento poderia ter sido efetuado” (Art. 173, I, do CTN), é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

No tocante às Infrações 2, 3, 5 e 6, como não verifico a existência de dolo, fraude ou simulação e, consoante o novo entendimento da PGE, exarado posteriormente ao momento do julgamento de piso, constato que assiste razão ao Autuado, já que todas as citadas infrações são relativas à recolhimento a menor do ICMS, inclusive a Infração 05, conforme verifiquei no seu extrato de recolhimentos, se amoldando ao Art. 150, §4º, do CTN, já que o Autuado declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, apurou a menor o montante do imposto devido e, consequentemente, efetuou o pagamento em montante inferior ao devido.

Diante do exposto, a decisão de piso merece reforma para que seja declarada a decadência em relação aos seguintes períodos e infrações:

Infração	Data de Ocorrência	Valor Histórico
02	31/05/2008	R\$ 1.740,17
03	31/03/2008	R\$ 17,33
03	30/04/2008	R\$ 5,04
05	31/05/2008	R\$ 443,74
06	31/01/2008	R\$ 748,00
06	28/02/2008	R\$ 344,62
06	31/03/2008	R\$ 525,76
06	30/04/2008	R\$ 836,84
06	31/05/2008	R\$ 827,70

Não há no Recurso Voluntário mais nenhum questionamento em relação ao mérito das referidas Infrações 2, 3, 5 e 6, motivo pelo qual entendo caracterizadas, nos termos do Art. 143 do RPAF/99.

A Infração 2 acusa o recolhimento a menor do ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota nas vendas de mercadorias destinadas a microempresas e empresas de pequeno porte em situação cadastral irregular, e a Infração 3 em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas vendas destinadas a não contribuintes, isentos ou na condição de contribuintes especiais, com utilização de benefício da redução da base de cálculo prevista no Art. 1º do Decreto nº 7.799/00.

Ambas estão descritas e demonstradas de forma clara e detalhada, há a comprovação nos autos que os destinatários não são contribuintes regulares, e, portanto, exceto pela questão da decadência já acatada, mantendo a decisão que avaliou que estão perfeitamente caracterizadas.

Também não há contestação em relação à Infração 4, relativa a erro na determinação da base de cálculo, pela utilização da aludida redução de base de cálculo, na venda a contribuintes em situação cadastral irregular (inapto, cancelado, baixado e suspenso por processo de baixa), o que restou comprovado, pelo que fica mantida a decisão que julgou subsistente a Infração 4.

A Infração 5 é decorrente da falta de retenção e do consequente recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas saídas de mercadorias tributadas destinadas a contribuintes em situação cadastral irregular (inapto, cancelado, suspenso ou baixado), e está perfeitamente descrita e acompanhada de demonstrativos, não constando contestação ou prova em contrário. Sendo assim, mantenho a decisão pela sua procedência, salvo pela questão da decadência já acatada.

Já a Infração 6 exige imposto em função de ter sido efetuado estorno de débito a maior em desacordo com a legislação de ICMS, com base no Art. 2º do Decreto nº 7.799/00, que permite ao contribuinte atacadista lançar a crédito, no período de apuração respectivo, o valor equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente nas operações interestaduais que realizar com as mercadorias beneficiadas no Art. 1º do citado Decreto.

O Autuado lançou em sua escrita fiscal o valor equivalente a 16,667% do valor do imposto incidente em todas as suas operações interestaduais, a título de crédito presumido, mas incluiu as mercadorias sujeitas à substituição tributária, o que é vedado pelo inciso I do Art. 4º do citado Decreto nº 7.799/00, transcrita abaixo:

“Art. 4º - A redução de base de cálculo prevista nos arts. 1º, 3º-B e 3º-E não se aplica às operações:

I - sujeitas à substituição tributária;
... ”

Após diligência solicitada pela 5ª JJF, o Autuante reconheceu que efetivamente assiste razão ao Autuado no que diz respeito à auditoria de estorno de crédito no exercício de 2009, devido ao fato de que a escrituração fiscal passou a ser feita de forma digital neste exercício, em consonância com as exigências do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. Com a implantação da nova sistemática de escrituração fiscal, houve uma mudança na indicação do histórico da natureza do estorno de débito, informado apropriadamente no bloco “Ajuste de Crédito Fiscal”, o que levou à confusão com os valores estornados.

Diante disso, o Autuante elaborou novo demonstrativo da auditoria de estorno de débito do ICMS para o exercício de 2009. Assim, o valor histórico da referida infração foi alterado de R\$40.383,21 para R\$29.298,28, conforme demonstrativo de débito analítico e sintético da Infração 06 (fls. 495 a 508). Apesar de não ter novas contestações de mérito, analisando os demonstrativos retificados pelo Autuante, constato que foram acrescidos os períodos de agosto a dezembro de 2009, os quais não fazem parte da autuação original e que, devido à impossibilidade de *reformatio in pejus*, não devem ser considerados.

Observo que as mercadorias objeto da exigência de estorno são salsicha, almôndegas, mortadela, etc, as quais se enquadram como sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme o item 8 do Anexo I da Lei nº 7.014/96.

Diante do exposto, após as reduções relativas ao novo demonstrativo elaborado pelo Autuante, a aplicação da decadência e a exclusão dos períodos de agosto a dezembro de 2009, modifico a decisão recorrida para reduzir o valor da Infração 06 para R\$18.803,87, conforme demonstrado a seguir:

Data de Ocorrência	Valor Histórico
30/06/2008	R\$ 946,61
31/07/2008	R\$ 1.322,39
31/08/2008	R\$ 1.415,72
30/09/2008	R\$ 806,15
31/10/2008	R\$ 1.134,95
30/11/2008	R\$ 3.652,82
31/12/2008	R\$ 3.055,90

31/01/2009	R\$ 1.039,51
28/02/2009	R\$ 6,47
31/03/2009	R\$ 1.006,68
30/04/2009	R\$ 965,34
31/05/2009	R\$ 1.008,69
30/06/2009	R\$ 924,06
31/07/2009	R\$ 1.518,58

Na Infração 1, é exigido o ICMS relativo ao diferencial de alíquotas pela aquisição de mercadorias destinadas a consumo do estabelecimento, cujos demonstrativos estão nos Anexos 1A e 2A, com relação das notas fiscais e cálculo do imposto devido.

O Autuado alegou que não é devido o imposto relativo ao diferencial de alíquotas, com base no inciso III do Art. 7º do RICMS/97, em função das mercadorias terem sido remetidas com isenção do imposto concedida pelo Estado de Santa Catarina.

Segundo a decisão recorrida, o fato do remetente ser dispensado da cobrança do imposto devido no Estado de origem não confere ao Autuado o direito de não pagar o diferencial de alíquota, a menos que comprove que a mercadoria possui isenção no Estado da Bahia, visto que a concessão de benefícios fiscais em outros Estados, não tem o condão de atribuir às mercadorias o mesmo benefício no Estado de destino, dada a independência federativa que atribui a competência aos Estados em legislar sobre o próprio ICMS.

Como a remessa não ocorreu com não incidência do imposto ou com isenção decorrente de convênio, não se aplica o citado Art. 7º, III, do RICMS/97, *in verbis*:

“Art. 7º Não é devido o pagamento da diferença de alíquotas:

...
III - se a operação de remessa for realizada com:
a) não-incidência do imposto; ou
b) isenção decorrente de convênio;
...”

Face ao exposto, mantendo a decisão recorrida pela procedência da Infração 1.

As infrações 7, 8 e 9 decorrem de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias em exercício fechado, todas por omissão de entradas. Na Infração 7 foi lançado o ICMS por presunção legal de saída de mercadorias, estabelecida no Art. 4º, §4º, da Lei nº 7.014/96, por conta da falta de contabilização de entrada de mercadorias sujeitas à tributação normal; na Infração 8, o ICMS devido por substituição tributária, de sua própria responsabilidade, apurado em função do valor acrescido, em mercadorias adquiridas de terceiros sem documento fiscal; na Infração 9, o ICMS normal, na qualidade de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias sujeitas à substituição tributária de terceiros sem documento fiscal.

O Autuado alegou que tais diferenças ocorreram porque o Autuante não observou o “estoque em trânsito”, que não havia ainda adentrado fisicamente no seu estabelecimento no período fiscalizado, e que tais entradas estavam incluídas no início do exercício subsequente, já que antes da entrada física, lançou em seus livros fiscais as citadas aquisições em seus controles de estoque e Registro de Inventário.

O Autuado não apresentou nenhuma prova da veracidade de ter efetuado tal procedimento, apenas planilha e relatório de seu sistema (fls. 550 a 558), o qual é frontalmente contrário às normas e procedimentos fiscais e contábeis, já que um produto somente pode ser registrado no inventário ou ser incluído nos estoques quando adentrar o estabelecimento - a antecipação ou adiamento da entrada de mercadorias provoca distorções nos controles da empresa.

Tendo em vista que as infrações estão claramente demonstradas, fica mantida a procedência em relação às Infrações 7, 8 e 9.

Quanto à Infração 10, também não há nenhum argumento no Recurso Voluntário para elidir a acusação de que a Nota Fiscal nº 94.912, com imposto no valor de R\$732,18, foi lançada em

duplicidade, em 13 e 15 de dezembro de 2008, bastando apresentar o livro Registro de Entrada com apenas um registro da referida nota fiscal, mas não o fez, sendo subsistente a Infração 10, nos termos do Art. 143 do RPAF/99.

No tocante ao alegado excesso das multas, tais penalidades estão previstas na Lei nº 7.014/96, não podendo este CONSEF apreciar os questionamentos feitos quanto à sua constitucionalidade, excesso, falta de proporcionalidade ou quaisquer outros aspectos do ponto de vista jurídico, nos termos do Art. 167 do RPAF/99.

A redução solicitada também não é possível, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, não se enquadrando nos termos do Art. 158 do RPAF/99.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com a redução das Infrações 2, 3, 5 e 6, conforme demonstrativo a seguir:

Infração	Valor Histórico	Multa (%)	Julgamento
01	R\$ 1.860,83	60%	Procedente
02	R\$ 2.224,68	60%	Procedente em Parte
03	R\$ 3.519,07	60%	Procedente em Parte
04	R\$ 199,77	60%	Procedente
05	R\$ 655,43	60%	Procedente em Parte
06	R\$ 18.803,87	60%	Procedente em Parte
07	R\$ 58.988,80	70%	Procedente
08	R\$ 2.459,75	60%	Procedente
09	R\$ 24.599,99	70%	Procedente
10	R\$ 732,18	60%	Procedente
Total	R\$ 114.044,37	-	-

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207098.0002/13-5 lavrado contra **SEARA ALIMENTOS LTDA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$114.044,37**, acrescido das multas de 60% sobre R\$30.455,58 e 70% sobre R\$83.588,79, previstas no Art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d”, “e” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de julho de 2018.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS