

**PROCESSO** - A. I. Nº 269511.0012/17-3  
**RECORRENTE** - HIPERMERCADO DIA A DIA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2º JF nº 0148-02/17  
**ORIGEM** - INFAZ JUAZEIRO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 07/02/2018

### **1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO C.J.F Nº 0002-11/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ISENTAS. A defesa pede pela aplicação da proporcionalidade prevista na Portaria nº 56/07, contudo não faz qualquer sentido, visto que a finalidade da portaria foi contemplar os lançamentos por presunção em casos da atividade mercantil do contribuinte incluir mercadorias isentas ou não tributadas e neste caso, não houve presunção, pois foi feito uma glosa de crédito indevido com fundamentação em provas anexadas ao processo. Mantida a Decisão recorrida. Infração 1 procedente. 2. RECOLHIMENTO A MENOR. SAÍDAS REGULARMENTE ESCRITURADAS. ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA. Esta decorreu de alíquota diversa da legislação. Conforme se verifica no demonstrativo, no mês de outubro de 2015, diversas mercadorias como café, açúcar, manteiga tiveram saída com alíquota ZERO em vez de 17%, e assim foi lançado o imposto devido, não havendo qualquer possibilidade se aplicar a portaria aludida na defesa, tendo sido apenas lançado o imposto devido em mercadorias tributadas. Infração 3 mantida procedente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. ATIVO FIXO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. O crédito nas entradas de bens do ativo, primeiro é feito na relação de 148 avos e ainda com coeficiente de creditamento que no caso de contribuinte com saídas isentas ou não tributadas, reduz o valor do crédito, enquanto o pagamento do ICMS DIFAL, é feito de forma integral no mês subsequente da aquisição, havendo sim prejuízo ao Fisco, fora o fato de que mercadorias adquiridas em estados cuja alíquota interestadual seja de 7%, o valor do crédito é substancialmente diferente da diferença de alíquota aplicada, se a interna for 17 ou 18%. Infração 5 mantida. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. DOCUMENTOS FISCAIS. a) MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. b) MERCADORIA NÃO SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. O julgamento administrativo que o Recorrente colacionou ao Recurso se reporta a falta de entrega de arquivos magnéticos e não guarda vínculo com as infrações deste auto, que trata de falta de registro de documentos fiscais nos livros próprios, cujos demonstrativos não foram refutados pela defesa. Infrações 8 e 9 procedentes. Negado o pedido de diligência e de perícia fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente, de Recurso Voluntário decorrente da decisão em primeira instância neste Conselho de Fazenda Estadual, que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado em 31/03/2017, referente ao lançamento de ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor total de R\$198.131,03, pela constatação de 9 infrações, contudo fazendo parte deste recurso apenas as infrações, 1, 3, 4, 5, 8 e 9, a seguir relacionadas:

*1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto. ICMS no valor de R\$ 4.871,50 e multa de 60%.*

*3 – Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias. ICMS no valor de R\$6.777,96 e multa de 60%.*

*4 – Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. ICMS no valor de R\$99.094,91 e multa de 60%.*

*5 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. ICMS no valor de R\$8.287,83 e multa de 60%.*

*8 – Deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1% no valor de R\$ 11.222,21.*

*9 - Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal. Multa de 1% no valor de R\$5.783,84.*

Após a impugnação inicial, a informação fiscal, a JJF acatou a Procedência do lançamento, com fundamento no voto abaixo transcrito:

### VOTO

*Nego o pedido de realização de diligência ou de perícia fiscal vez que os elementos constantes dos autos são suficientes para a formação de meu juízo de valor acerca das infrações ora defendidas, bem como não há necessidade de conhecimento técnico especializado para fornecer Parecer ou Laudo técnico sobre as questões em lide, como dispõe o art. 147, I, II e seus incisos do RPAF/99, Decreto 7.629/99.*

*Constato que o Auto de Infração foi lavrado com a estrita observância dos requisitos previstos no art. 39 do RPAF/99, e encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.*

*Ressalto que esta JJF não tem competência para apreciar questões de inconstitucionalidade de lei ou de atos normativos emanados da Administração Pública, a teor do que dispõe o art.167, I, do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99).*

*As multas aplicadas estão previstas na Lei 7.014/96, sendo que seus valores poderão sofrer as reduções estabelecidas nos arts. 45 e 45-B daquele diploma legal, consoante a realização de seu pagamento.*

*No mérito, ressalto que não restou comprovado que a ação fiscal tenha desprezado o fato de que o sujeito passivo atua no ramo de supermercado, e nesse caso comercializa mercadorias isentas, não sujeitas à tributação, ou com tributação antecipada, além das tributadas.*

*Os roteiros de fiscalização aplicados dizem respeito à créditos fiscais, recolhimento a menor de ICMS em razão de erro na aplicação da alíquota, ou de erro na base de cálculo do imposto, bem como de diferença de alíquotas (DIFAL), de materiais de uso e consumo e de ativo fixo, falta de recolhimento de ICMS por antecipação; e por descumprimento de obrigações acessórias. Portanto, em nenhum desses roteiros de fiscalização faz-se necessária a aplicação da Instrução Normativa nº 056/2007. Como bem esclarecido naquela norma, a sua aplicação restringe-se às ocorrências previstas no § 4º do art. 4º da Lei 7.014/96, quando apurada omissão de saídas de mercadorias por presunção.*

*Logo as infrações 01 a 04 ficam mantidas. As infrações 01 e 02 são resultantes da utilização indevida de crédito fiscal de mercadorias isentas e substituídas. Os demonstrativos estão na mídia CD, fl. 17. O roteiro aplicado foi o de Auditoria de Crédito Fiscal de ICMS.*

*As infrações 03 e 04 são resultantes do recolhimento a menor do imposto devido a erro de aplicação de alíquota nas saídas de mercadorias através de notas fiscais, e de erro de carga tributária nas saídas de mercadorias por meio de cupons fiscais emitidos por ECF, respectivamente, ou seja, mercadorias sujeitas à tributação normal, foram comercializadas sem tributação (alíquota zero) ou com erro de alíquota.*

*Os demonstrativos com a lista de notas fiscais e itens de mercadorias, analíticos e com resumo do débito, os arquivos XML das notas fiscais e itens de mercadorias, analíticos e com resumo do débito, os arquivos XML das NFes, com os correspondentes arquivos PDF dos DANFes e os arquivos da EFD, estão todos gravados em mídia CD, anexo, fl. 17. O roteiro de fiscalização executado para constatação destas infrações foi o de*

*Auditoria em Documentos e Lançamentos Fiscais.*

*Em decorrência de o sujeito passivo não ter comprovado a regularidade de sua escrita fiscal, ou seja, que não utilizou indevidamente tais créditos fiscais, ficam mantidas as infrações.*

*Na infração 05, relativa à falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo fixo, a defendente alega que não houve prejuízo ao erário sendo, portanto, insubsistente a cobrança da obrigação principal.*

*Argumenta que embora não tenha recolhido o DIFAL, também não teria se apropriado do crédito correspondente às aquisições. A infração refere-se ao exercício de 2015.*

*Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual, cuja prestação tenha se iniciado em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente, consoante art. 4º, inciso XV da Lei 7.014/96.*

*Portanto é devido o pagamento da diferença de alíquota por contribuinte na condição de normal, quando adquire bens do ativo imobilizado procedente de outro Estado, pois ocorre a incidência do ICMS, conforme dispõe o art. 2º, inciso IV da Lei 7.014/96.*

*Remetendo à Lei do ICMS retro mencionada, o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, no art. 305, § 4º, inciso III, alínea “a”, publicado no Decreto 13.780/12 dispõe que:*

*Art. 305 - No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.*

*§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:*

*III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:*

*a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;*

*Quanto à utilização dos créditos fiscais, a legislação vigente desde a época da ocorrência dos fatos geradores permite o aproveitamento do crédito fiscal correspondente ao imposto pago a título de DIFAL, porém a apropriação do crédito deve ser feita conforme determinado no inciso VII e no parágrafo 2º do art. 309, do Decreto 13.780/2012, ou seja, a apropriação do crédito deve ser feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, portanto ao longo de quatro anos, e enquanto o bem estiver na propriedade do contribuinte nestes quatro anos; deve ser feito de forma proporcional entre as saídas tributadas e as saídas sem tributação, e deve ser objeto de lançamento no CIAP.*

*No que concerne às decisões deste CONSEF, mencionadas pelo sujeito passivo, estas dizem respeito a processos com fatos geradores de 1998 e 1999, quando a legislação versava de forma diferente da atual.*

*Desse modo, por não ter comprovado o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições de bens para o ativo fixo, a infração é procedente.*

*No que tange às infrações 06 e 07, não foram trazidas alegações contra o seu cometimento, são procedentes.*

*Quanto às infrações 08 e 09, relativas às multas por descumprimento de obrigações acessórias, em razão da falta de registro na escrita fiscal, de mercadorias sujeitas à tributação, e não tributáveis, o percentual que está sendo exigido em ambas as infrações é de 1% (um) por cento do valor comercial da mercadoria, conforme estabelecido no art. 42, inciso IX e XI da Lei nº 7.014/96.*

*As infrações referem-se ao período de janeiro a novembro de 2015, quando foi aplicada a redução retroativa da multa em obediência à Lei 13.461/2015, c/c com a alínea “c” do inciso II, Art. 106 da Lei 5.171/66 (CTN), e no período de dezembro de 2015 a setembro de 2016.*

*Os demonstrativos analíticos das infrações estão gravados em mídia CD, anexa à fl. 17, o que contraria a afirmativa do contribuinte de que toda a movimentação do estabelecimento teria sido considerada para a aplicação da multa ora exigida. Este fato, por si só, torna prejudicial o pedido de realização de diligência, pois as notas fiscais relativas à estas infrações estão devidamente discriminadas e não são resultantes de todas as aquisições de mercadorias e/ou bens do estabelecimento.*

*Infrações procedentes.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

Às fls. 86/99, não conformado com a decisão no voto acima transcrito, o contribuinte apresentou o presente Recurso Voluntário em que alega demonstrar que o Auto de Infração deve ser julgado improcedente, motivo pelo qual o presente recurso merece ser provido, com base nos seguintes argumentos adiante apresentados.

Que quanto às infrações 1 e 3, apesar dos i. Julgadores terem considerado que o roteiro aplicado pela Autuante teria sido correto, vale ressaltar que durante a ação fiscal foi desprezado o ramo de atividade do estabelecimento (Supermercado) -, onde a grande maioria dos produtos que se adquire ou já são tributados antecipadamente (mercadorias substituídas, como bebidas alcoólicas, refrigerantes, cigarros etc.) ou são isentos (frutas, verduras etc.). E se é assim, o que pretende a autuação é tributar novamente as mercadorias substituídas, além de cobrar ICMS de produtos isentos, o que se torna completamente inadmissível tal pretensão fiscal.

Em casos semelhantes, esse Eg. Conselho de Fazenda já julgou improcedente autuações que tais, justamente porque *“descabe a exigência do imposto por presunção, tendo em vista que as mercadorias comercializadas pela empresa, em sua totalidade, são enquadradas no regime de substituição tributária, cujo imposto é recolhido por antecipação quando do seu ingresso no estabelecimento”* (Acórdão JJF nº 0491-04/04). E o referido acórdão ao final conclui com precisão: *“Nessa condição, as saídas subsequentes estão desoneradas de tributação pelo ICMS”*, evitando duplicidade de exigência.

A conclusão acima é de uma lógica inconteste, pois de acordo com o próprio RICMS/97, em seu art. 356, ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes, e se é assim, *“o roteiro de fiscalização utilizado pelo Autuante não é o apropriado ao ramo de atividade desenvolvido pelo autuado”*, e portanto a tal presunção da autuação, calcada no inciso VI, § 3º, do art. 2º do RICMS, não deve ser aplicada para cobrança de ICMS, pois implica em dupla cobrança de ICMS para os produtos adquiridos e comercializados.

Todavia, considerando que nem todas as mercadorias comercializadas pelo Recorrente estão enquadradas no regime da substituição tributária, deveria a ilustre Fiscalização ter observado, pelo menos, a Instrução Normativa nº 56/2007, da Secretaria de Fazenda deste Estado, que determina a adoção do critério da proporcionalidade quando existirem *“circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.”* E pela simples análise da atividade do Recorrente isso já poderia ter sido feito, data *maxima venia*.

O ora Recorrente, para comprovar a assertiva de que trabalha com boa parte de produtos substituídos, isentos de ICMS e com não-incidência, pede uma REVISÃO FISCAL, onde se poderá verificar, sem dificuldades, que durante o período autuado, nas COMPRAS incluem-se mercadorias com substituição, o que significa dizer que uma parcela do que se comprou já foi com o ICMS antecipado, não justificando, agora, a cobrança novamente de ICMS, ainda mais pela presunção legal apontada na autuação ora contestada.

Desta forma, percebe-se que há uma grande desproporcionalidade na presente autuação, motivo pelo qual resta latente a não observância, por parte do Autuante, da Instrução Normativa nº 56/2007, da SEFAZ-BA, cuja redação vale a pena conferir.

*“INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 56 /2007 (Publicada no Diário Oficial de 21/09/2007)*

*O SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, no uso de suas atribuições e considerando as decisões reiteradas do Conselho de Fazenda Estadual - CONSEF no sentido excluir da base de cálculo do ICMS lançado de ofício, quando apurada omissão de saídas presumidas, nos termos do § 3º do art. 2º do RICMS/97, com matriz no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, os valores relativos às operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à antecipação ou substituição tributária, desde que provados pelo contribuinte autuado por meio de dados e informações das operações mercantis que costumeiramente realiza; bem como a necessidade de orientar o procedimento fiscal relativo a essa matéria, resolve expedir a seguinte,*

#### ***INSTRUÇÃO***

*1 - Apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão.*

*2 - No curso da ação fiscal, caso o preposto fiscal verifique que as operações habituais do contribuinte sejam integralmente isentas, não tributáveis e/ou sujeitas à substituição tributária, deverá abster-se de aplicar os roteiros fiscais relativos às presunções referidas no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96 e aplicar outros roteiros de fiscalização.*

*3 - Não sendo obtidos ou apresentados pelo contribuinte dados que possibilitem o cálculo da proporcionalidade admitida nos termos do item 1, o preposto fiscal lançará o ICMS devido utilizando como base de cálculo o valor total da omissão de operações de saída apurada, devendo ser registrada no termo de encerramento de fiscalização tal impossibilidade, sob pena de não registro do Auto de Infração.*

*4 - Entendendo o preposto fiscal que, no caso concreto, não cabe a aplicação da proporcionalidade prevista no item 1, tais circunstâncias de convencimento deverão estar registradas no termo de encerramento de fiscalização, sob pena de não registro do Auto de Infração.”*

Por esta razão, caso este Colendo Conselho não decrete a nulidade da autuação, pela impropriedade do roteiro de fiscalização, que ao menos autorize uma revisão fiscal para, ao final, preservar-se o critério da proporcionalidade, na linha dos mais recente julgados deste CONSEF. Inibir-se-á a duplicidade de ICMS de mercadorias que já se encontravam com a fase de tributação encerrada, com a mesma razoabilidade que agora se espera.

Que quanto à infração 5, em relação a esta infração os i. Julgadores a consideraram que mesmo o ora Recorrente não tendo se creditado, o ICMS seria devido. Ocorre que, neste caso específico, o Recorrente, apesar de não ter recolhido o DIFAL, também não se apropriou do crédito correspondente às referidas aquisições, de modo que não houve prejuízo ao Estado.

Como é de conhecimento geral, o ICMS rege-se pelo princípio da não-cumulatividade, materializado pela sistemática de débitos e créditos do estabelecimento em uma conta gráfica, pela qual, via de regra, as entradas do estabelecimento geram crédito correspondente ao imposto pago nas etapas anteriores de produção, enquanto as saídas geram débito.

Portanto, pela sistemática de apuração do ICMS, não há qualquer dúvida de que a aquisição interestadual de bens do ativo fixo também gera, paralelamente, o crédito em valor equivalente ao imposto pago nas operações anteriores e ao próprio recolhimento do DIFAL.

Assim, se o contribuinte não apurar o débito do imposto na aquisição, mas também não aproveitar o crédito fiscal, não há prejuízo econômico ao Estado da Bahia em relação à obrigação principal.

No caso em apreço, a Fiscalização está exigindo o diferencial de alíquotas sobre a aquisição de bens do ativo fixo, mas olvidou que o Recorrente não aproveitou o correlato crédito fiscal, que também é composto do próprio valor devido a título de DIFAL.

É por tal razão que a jurisprudência do CONSEF, em situações idênticas, vem reconhecendo que a falta de recolhimento do diferencial de alíquotas, quando não haja o respectivo aproveitamento do crédito fiscal, não causa prejuízo econômico ao Estado. Nesse sentido:

*“4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL. ACÓRDÃO JJF Nº 0255-04/05. EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. a) AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO. Com a edição da Lei nº 7.014/96, passou a ser permitido o crédito fiscal incidente sobre as aquisições de bens para o ativo imobilizado por parte dos contribuintes do ICMS, inclusive o valor correspondente à diferença de alíquotas. O fato do contribuinte não haver recolhido o imposto em questão não resultou em prejuízo à Fazenda Estadual, já que o mesmo poderia ser utilizado como crédito no próprio mês na sua conta-corrente fiscal. Infração descaracterizada; (...).*

*Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.*

Na ocasião, o ilustre Relator Luís Roberto de Sousa Gouvêa ponderou, com enorme proficiência, que:

*“No mérito, as duas primeiras infrações se referem à falta de recolhimento do imposto referente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e ao consumo do estabelecimento.*

*No que diz respeito às aquisições para o ativo fixo (primeira infração), o autuado alegou que a Lei Complementar nº 87/96 assegurou aos contribuintes o crédito decorrente da entrada de bens destinados ao ativo fixo do estabelecimento, e que mesmo ausente da mencionada Lei, o RICMS dispôs que fosse debitada e, simultaneamente creditada, a diferença entre alíquotas no Livro RAICMS. Entende que esse exercício escritural não tem relevância prática, e que ao deixar de efetuar os mencionados lançamentos para efeito de anulação do diferencial entre alíquotas, não significa que tenha deixado de recolher o imposto ora questionado.*

*A princípio devo esclarecer que o autuante se equivocou ao informar que o contribuinte tinha a obrigação de escriturar o Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente, uma vez que à época dos fatos geradores (1998*

e 1999), ainda não existia tal controle.

Por outro lado, na época em questão, a partir da edição da Lei nº 7.014/96, passou a ser permitido o crédito fiscal incidente sobre "as aquisições de bens para o ativo imobilizado por parte dos contribuintes do ICMS, inclusive o valor correspondente à diferença de alíquotas.

O fato do contribuinte não haver recolhido o imposto em questão não resultou em prejuízo à Fazenda Estadual, já que o mesmo poderia ser utilizado como crédito no próprio mês, na sua conta-corrente fiscal e, no entanto, o autuado não se apropriou do crédito correspondente.

Dessa forma, entendo descaber a exigência fiscal em comento, ressaltando que em situação idêntica a i. CJF, através do Acórdão nº 0010-11/02, também assim decidiu."

Trilhando a mesma linha hermenêutica, a 2ª Câmara do CONSEF, por meio da Resolução nº 1851/99, julgou em caso análogo que:

*"EMENTA - ICMS - 1-Falta de recolhimento antecipado do ICMS referente a aquisição de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, provenientes de outras unidades da Federação, sem retenção do imposto na fonte; 2 -Utilização indevida de crédito fiscal. Sendo a Autuada usuária de máquina registradora e escriturado as notas fiscais arroladas como se estivessem enquadradas no Regime Normal de tributação, a falta de antecipação não causou prejuízo para o Estado pois as vendas são todas tributadas e o pagamento antecipado lhe serve como crédito dentro do período de apuração. A utilização do crédito, embora em desacordo com o regulamento não causou prejuízo ao fisco. Caracterizada apenas a infração de escrituração irregular. AUTO PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime."*

Portanto, a falta de pagamento do DIFAL sobre os bens do ativo fixo não causou prejuízo ao Estado, uma vez que o Recorrente também tinha o direito de lançar como crédito o valor pago a este título.

Quanto às infrações 8 e 9 protesta quanto ao erro na quantificação da multa. Que caso sejam ultrapassados todos os demais argumentos defensivos, o Recorrente discorda do valor da multa cobrada no lançamento fiscal, haja vista que a ilustre Fiscalização considerou como "base de cálculo" da imputação toda a movimentação do estabelecimento e não apenas as saídas tributáveis, conforme determina este CONSEF.

Com efeito, esse tratamento indiscriminado das operações do estabelecimento para fins de incidência da multa já foi alvo, diversas vezes, de reprimenda no âmbito administrativo, do que é exemplo o Acórdão JJF Nº 0273-04/02, da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, cuja ementa encontra-se assim redigida:

*"EMENTA: ICMS. 1. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO DE DADOS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE ARQUIVOS MAGNÉTICOS. MULTA. A multa cabível é de 1 % sobre as operações efetuadas pelo autuado (saídas). Efetuada a correção do cálculo da multa. 2. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Infração caracterizada. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime."*

Em seu voto, o emérito Relator Álvaro Barreto Vieira asseverou de forma acertada que:

*"Como bem afirmou o autuante, os arquivos magnéticos contêm dados relativos a saídas e entradas de mercadorias no estabelecimento. Todavia, excetuando as entradas decorrentes de importação do exterior e as relativas a diferença de alíquotas, o fato gerador do ICMS ocorre nas operações de saídas de mercadorias do estabelecimento. Dessa forma, a multa prevista no art. 42, XIII-A, "g", da Lei nº 7.014/96, incide apenas sobre o valor referente às operações e prestações realizadas pelo autuado, isso é, sobre as suas saídas. Não devem ser incluídas na base de cálculo da multa as operações e prestações realizadas por terceiros e destinadas ao autuado, pois não seria de bom senso apenas este em relação a operações e prestações realizadas por aqueles outros. Esse entendimento está em conformidade com recentes decisões deste CONSEF, a exemplo do Acórdão CJF Nº 0054-12/02, o qual aborda a mesma matéria que se encontra em lide." (Grifo nosso)*

Deste modo, o Recorrente vem requerer a realização de uma DILIGÊNCIA FISCAL, a ser realizada por Auditor Fiscal estranho ao feito ou pelo próprio Autuante, para se encontrar o valor correto da multa, caso ela porventura persista, após a quantificação dos valores relativos às mercadorias tributáveis e não tributáveis.

Diante do exposto, requer o Recorrente que V. Sa.s se dignem em DAR PROVIMENTO ao presente recurso para o fim de julgar improcedente as infrações 01 a 04, em razão da adoção do critério da proporcionalidade desenvolvido por este CONSEF, em razão da Instrução Normativa nº 56/2007, que consiste na exclusão dos valores das mercadorias cuja fase de tributação já se encerrou.

Por fim, requer que seja feita uma revisão fiscal para se buscar o valor correto das multas previstas nas infrações 8 e 9, após a quantificação dos valores relativos às mercadorias tributáveis e não tributáveis.

## VOTO

Inicialmente, devo ressaltar que o Recorrente, conforme consta nos dados do contribuinte do Auto de Infração, está no regime normal de tributação do ICMS, e portanto sujeito às entradas com débito e saída com crédito das mercadorias, quando estas não estiverem sob o regime de substituição tributária.

O Recorrente pediu que fosse o processo convertido em diligência ao autuante, mas em seus argumentos não logrou apresentar erros que justificassem as alterações pretendidas no procedimento, conforme veremos nas razões que fundamentam este voto, adiante exposto. Negado assim, o pedido de diligência.

Quanto aos itens 1 e 3 julgados Procedentes, alega o fato dos Julgadores não terem considerado que o roteiro aplicado pela Autuante não teria sido correto, pois a grande maioria dos produtos que se adquire ou já são tributados antecipadamente ou são isentos e que em casos semelhantes, esse Eg. Conselho já julgou improcedentes autuações, justamente porque *“descabe a exigência do imposto por presunção, tendo em vista que as mercadorias comercializadas pela empresa, em sua totalidade, são enquadradas no regime de substituição tributária, cujo imposto é recolhido por antecipação”*.

Alega que considerando que nem todas as mercadorias comercializadas pelo Recorrente estão enquadradas no regime da substituição tributária, deveria a ilustre Fiscalização ter observado, pelo menos, a Instrução Normativa nº 56/2007, da Secretaria de Fazenda deste Estado, que determina a adoção do critério da proporcionalidade quando existirem *“circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão”*.

A infração 1 decorreu do crédito indevido por aquisições de mercadorias isentas do imposto, e a infração 3 do recolhimento a menos em razão da alíquota diversa prevista na legislação as saídas de mercadorias tributáveis e regularmente escrituradas.

Analisando o demonstrativo em anexo no CD à fl. 17, é possível verificar que o valor lançado em fevereiro de 2016 no total de R\$1.345,23 decorrente do crédito indevido na aquisição de mercadorias isentas em notas fiscais que foram relacionadas no demonstrativo analítico, no caso do valor e do mês em apreço, da Nota Fiscal nº 8209 de 23.02.2016.

A defesa apresentada, pede pela aplicação da proporcionalidade prevista na portaria 56/ 07, contudo não faz qualquer sentido, visto que a finalidade da portaria foi contemplar os lançamentos por presunção, cuja atividade mercantil do contribuinte incluía mercadorias isentas ou não tributadas e neste caso, foi feito uma glosa de crédito indevido com fundamentação em provas anexadas ao processo. Mantida a Decisão recorrida. Infração 1 Procedente.

Quanto à infração 3, esta decorreu de alíquota diversa da legislação. Conforme se verifica no demonstrativo, no mês de outubro de 2015, diversas mercadorias como café, açúcar, manteiga tiveram saída com alíquota ZERO em vez de 17%, e assim foi lançado o imposto devido, não havendo qualquer possibilidade de se aplicar a portaria aludida na defesa, tendo sido apenas lançado o imposto devido em mercadorias tributadas. Infração 3 mantida Procedente.

A infração 5 decorreu da falta de pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições fora do estado destinadas ao ativo do estabelecimento. Alega o Recorrente que neste caso específico, o Recorrente, apesar de não ter recolhido o DIFAL, também não se apropriou do crédito correspondente às referidas aquisições, de modo que não houve prejuízo ao Estado.

Que pela sistemática de apuração do ICMS, não há qualquer dúvida de que a aquisição interestadual de bens do ativo fixo também gera, paralelamente, o crédito em valor equivalente ao imposto pago nas operações anteriores e ao próprio recolhimento do DIFAL. Que assim, se o contribuinte não apurar o débito do imposto na aquisição, mas também não aproveitar o crédito

fiscal, não há prejuízo econômico ao Estado da Bahia em relação à obrigação principal.

Portanto, a falta de pagamento do DIFAL sobre os bens do ativo fixo não causou prejuízo ao Estado, uma vez que o Recorrente também tinha o direito de lançar como crédito o valor pago a este título e traz julgamento administrativo em seu favor.

Discordo do argumento do Recorrente, pois ainda que não tenha lançado a crédito o imposto pela aquisição, e que pode fazê-lo extemporaneamente dentro do prazo decadencial. É que o crédito lançado nas entradas de bens do ativo, primeiro é feito na relação de 1/48 avos e ainda com coeficiente de creditamento que no caso de contribuinte com saídas isentas ou não tributadas, reduz o valor do crédito, enquanto o pagamento do ICMS DIFAL, é feito de forma integral no mês subsequente da aquisição, havendo sim prejuízo ao Fisco, fora o fato de que mercadorias adquiridas em estados cuja alíquota interestadual seja de 7%, o valor do crédito é substancialmente diferente da diferença de alíquota aplicada, se a interna for 17 ou 18%. Infração 5 mantida.

Quanto às infrações 8 e 9, estas decorrem da falta de registro de notas fiscais tributáveis e não tributáveis. O Recorrente protesta quanto ao erro na quantificação da multa. Aduz que caso sejam ultrapassados todos os demais argumentos defensivos, o Recorrente discorda do valor da multa cobrada no lançamento fiscal, haja vista que a ilustre Fiscalização considerou como “base de cálculo” da imputação toda a movimentação do estabelecimento e não apenas as saídas tributáveis, conforme determina este CONSEF.

Não procede tais argumentos do Recorrente. Em janeiro de 2015 por exemplo, 03 notas fiscais no valor de R\$258,00 reais resultaram na multa de apenas R\$2,58 lançados no Auto de Infração, que corresponde a 1% da multa aplicada sobre o valor do documento fiscal. O julgamento administrativo que o Recorrente colacionou ao Recurso se reporta a falta de entrega de arquivos magnéticos e não guarda vínculo com as infrações deste auto, que trata de falta de registro de documentos fiscais nos livros próprios, cujos demonstrativos não foram refutados pela defesa. Infrações 8 e 9 Procedentes.

Face ao exposto, mantenho a Decisão recorrida e NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário. Auto de Infração Procedente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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** o Auto de Infração nº **269511.0012/17-3**, lavrado contra **HIPERMERCADO DIA A DIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$181.124,98**, acrescido da multa de 60% previstas no art. 42, incisos VII, “a”, II, alíneas “a”, “f” e “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$17.006,05**, previstas nos incisos IX e XI do mesmo artigo e diploma legal citados, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de janeiro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS