

**PROCESSO** - A. I. Nº 206881.3002/16-8  
**RECORRENTE** - JMJ IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. - ME  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0199-03/17  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 10/07/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0125-12/19

**EMENTA:** ICMS. 1. ALÍQUOTA. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Infração subsistente. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. Infração mantida. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. b) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de entradas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques indica que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas. Infrações subsistentes. 4. IMPORTAÇÃO. a) Erro na base cálculo. b) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Infrações não elididas. 5. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO MULTA DE 1%. O sujeito passivo não elidiu a acusação fiscal. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da decisão primária que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe lavrado em 18/10/2016 e que formaliza a exigência de ICMS no valor de R\$240.183,88, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

*Infração 01 - 03.02.02. Recolhimento efetuado a menos de ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no mês de dezembro de 2015. Exigido o valor de R\$21.241,07, acrescido da multa de 60%.*

*Consta em complemento que “... quando vendeu mercadorias importadas (cabelo humano) a não contribuintes fora do Estado com alíquota de 4%, conforme Demonstrativo do Erro na Aplicação da Alíquota, Anexo 1.” Demonstrativo à fl. 14;*

*Infração 02 - 03.02.05. Recolhimento efetuado a menos de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de setembro de 2015 e janeiro de 2016. Exigido o valor de R\$90.366,49, acrescido da multa de 60%.*

*Consta em complemento que “... quando das remessas para fora do Estado (CFOP 6.904) com base de cálculo inferior ao custo das mercadorias...” Demonstrativo às fls. 17 e 18;*

*Infração 03 - 04.05.01. Falta de recolhimento do imposto relativo a operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, no exercício fechado de 2015. Exigido o valor de R\$58.868,61, acrescido da multa de 100%. Demonstrativo à fl. 14;*

**Infração 04 - 04.06.05.** Falta de recolhimento do imposto pela presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, caracterizando a existência de saídas não contabilizadas empregadas no pagamento das citadas entradas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício aberto de 2016. Exigido o valor de R\$13.880,42.

Consta em complemento “OBS: Efetuamos a verificação in loco, onde constatamos que a empresa não possui estoque de mercadorias para revenda no endereço, conforme declaração de Estoque efetuada em 24/08/2016, bem como não possui estoque no Inventário em 31/12/2015, conforme consta na EFD de fevereiro/2016. Demonstrativo às fls. 40 a 54;

**Infração 05 - 12.01.01.** Recolhimento efetuado a menos de ICMS devido pelas importações do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, nos meses de setembro a dezembro de 2015 e janeiro de 2016. Exigido o valor de R\$1.402,52, acrescido da multa de 60%.

Consta em complemento “... quando deixou de incluir despesas aduaneiras na base cálculo do imposto, conforme Demonstrativo Auditoria Fiscal nas Operações de Importação, e cópia das Declarações de Importação, das Notas Fiscais respectivas e dos comprovantes das despesas aduaneiras.” Demonstrativo às fls. 56 a 75;

**Infração 06 - 12.02.10.** Falta de recolhimento do ICMS devido referente a mercadorias importadas do exterior por estabelecimento de outro Estado, tendo sido constatado que após o desembaraço aduaneiro foram destinadas ao estabelecimento do contribuinte, nos meses de março e maio de 2016. Exigido o valor de R\$51.367,06, acrescido da multa de 60%.

Consta em complemento “...tendo como importador a empresa Java Trading Ltda. (CNPJ nº 13.534.309/0002-94) localizado no Estado de Rondônia e como adquirente a empresa JMJ Importação e Exportação Ltda., conforme Demonstrativo Auditoria Fiscal nas Operações de Importação, e cópia das Declarações de Importação, das Notas Fiscais respectivas e dos comprovantes das despesas aduaneiras.” Demonstrativo às fls. 77 a 157;

**Infração 07 - 16.01.01.** Entradas no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro e julho de 2016. Exigido o valor de R\$3.057,71, em decorrência da multa de 1% sobre as mercadorias não registradas. Demonstrativo à fl. 56.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou em 09/10/2017, fls. 262/275, por decisão unânime, pela Procedência do Auto de Infração com fundamento no voto condutor, a seguir transcrito.

#### VOTO

Consigno, inicialmente, que o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, foram devidamente identificados os sujeitos ativo e passivo, indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, cujas cópias foram entregues ao Autuado. No tocante à solicitação do Impugnante para que seja atribuído o efeito suspensivo no que pertine a exigibilidade saliento que de acordo com previsão expressa no art. 169, do RPAF-BA/99, afigura-se devidamente assegurada.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência fiscal fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o presente Auto de Infração é constituído de sete infrações à legislação estadual do ICMS, cujo teor, encontra-se devidamente circunstanciada no preâmbulo do relatório.

A Infração 01 cuida do recolhimento efetuado a menos de ICMS em razão de aplicação diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, conforme Demonstrativo à fl. 14.

A acusação fiscal decorreu da apuração de que o Impugnante nas vendas realizadas no mês de dezembro de 2015 para fora do Estado de cabelo humano importado do exterior a não contribuintes aplicando a alíquota de 4%, sendo exigida a diferença para alíquota de 17%.

O defendente em sua impugnação alegou ser indevida a exigência por se tratar de mercadoria importada do exterior, não submetida a qualquer modificação, consoante determinação expressa nos itens 1 e 2, da alínea “b”, do inciso III, do art. 15, da Lei 7.014/96.

*As Autuantes ao procederem a informação fiscal manteve a autuação sob o fundamento de que a alínea “b”, do inciso III, do art. 15, da Lei 7.014/96, previa a aplicação da alíquota de 4% nas operações interestaduais de mercadorias importadas do exterior, tão-somente, somente a contribuintes do imposto e que a inclusão de não contribuintes somente fora incluída com a alteração através da Lei nº 13.373 de 21/12/2015, com efeitos a partir de 01/01/2016.*

*A legislação de regência que estabelece a alíquota aplicável às operações, ora em lide, é veiculada pela Lei 7.014/96, in verbis:*

*“Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:*

*[...]*

*III - 4% (quatro por cento):*

*a) nas prestações interestaduais de transporte aéreo de carga e mala postal, quando tomadas por contribuintes ou a estes destinadas;*

*b) nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, destinados a contribuintes ou não do imposto, que, após seu desembaraço aduaneiro:*

*Nota: A redação atual da alínea “b” do inciso III do caput do art. 15 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16. Redação originária, efeitos até 31/12/15: “b) nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembaraço aduaneiro:”*

*1. não tenham sido submetidos a processo de industrialização;*

*2. ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).*

*[...]*

*§ 5º O disposto na alínea “b” do inciso III do caput deste artigo não se aplica:*

*I - aos bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, a serem definidos em lista a ser editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex);*

*[...]*

*§ 7º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadoria, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, o Estado fará jus à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.*

*Nota: O “§ 7º” foi acrescentado ao art. 15 pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16.”*

*Como se depreende dos dispositivos legais supra reproduzido, assiste razão ao Autuante, uma vez que resta patente que somente a partir de janeiro de 2016 poderia ser aplicada a alíquota de 4% nas operações para não contribuintes do imposto.*

*Nestes termos, pela subsistência desse item da autuação*

*A Infração 02 trata do recolhimento efetuado a menos de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, consoante demonstrativo às fls. 17 e 18.*

*De acordo com o levantamento fiscal que alicerça a exigência fiscal, a acusação fiscal imputa ao Defendente a utilização de base de cálculo inferior ao custo de mercadorias não sujeitas ao regime de substituição nas saídas para fora do Estado sem destinatários certos.*

*Em sede defesa o Autuado alegou que ocorreria erro material, mas que não gerou perda para o Estado, uma vez que adequou ao preço de mercado e, por conseguinte, complementou o pagamento do imposto que já havia pago nas remessas para venda fora do estabelecimento, asseverando que adimpliu suas obrigações tributárias em consonância com a inteligência do art. 344, do RICMS-BA/12.*

*As Autuantes mantiveram a autuação destacando que o Impugnante descumpriu o previsto no inciso I, do art. 15, do RICMS-BA/12. Asseverou ter demonstrado que foram realizadas operações de saídas com valor inferior ao custo de aquisição e que a defesa não carrou provas aos autos e nem contestou os cálculos constantes do “Demonstrativo de Erro na Base de Cálculo”, fl. 17.*

*Para ilustrar o fundamento da exigência objeto desse item da autuação reproduzo a seguir o art. 344, do RICMS-BA/12 :*

*“Art. 344. Nas operações realizadas fora do estabelecimento, sem destinatário certo, com mercadorias não*

*sujeitas à substituição tributária, promovidas por contribuinte que apure o imposto pelo regime de conta-corrente fiscal, será emitida nota fiscal para acompanhar as mercadorias no seu transporte:*

*I - com destaque do ICMS, quando devido, adotando-se como base de cálculo valor não inferior ao do custo das mercadorias, e como alíquota a vigente para as operações internas;*

*II - com CFOP específico para baixar o estoque;*

*III - com a indicação dos números e da série, quando for o caso, dos impressos de notas fiscais a serem emitidas por ocasião da venda das mercadorias, no campo “Informações Complementares”.*

*§ 1º A escrituração da nota fiscal de remessa será feita no Registro de Saídas, nas colunas “ICMS - Valores Fiscais” e “Operações ou Prestações com Débito do Imposto”;*

*§ 2º Ao efetuar vendas fora do estabelecimento, por ocasião da entrega ao adquirente, será emitida nota fiscal com CFOP específico para não baixar o estoque, sendo a base de cálculo o efetivo valor da operação, quando não prevista expressamente de forma diversa em outra disposição regulamentar.”*

*Como se infere claramente do teor do dispositivo regulamentar supra transcrito, nas operações realizadas fora do estabelecimento e sem destinatário certo, a emissão do documento fiscal para acompanhar a mercadoria deverá ter o imposto destacado e a base de cálculo não poderá ser inferior ao custo das mercadorias. Logo, não se trata de uma faculdade e sim, de uma imposição legal.*

*Assim, considerando que o Impugnante não contestou o cometimento da irregularidade, apenas alegou não ter causado perda fiscal para o Estado, bem como não carrou aos autos qualquer comprovação inequívoca de sua alegação de que, ao emitir a Nota Fiscal de venda, considerou o valor da venda realizada, o que significa, tão-somente, o cumprimento da previsão estatuída no supra aludido §2º.*

*Nestes termos, e consoante discriminação no demonstrativo de apuração das remessas realizadas com base de cálculo inferior ao respectivo custo de aquisição, entendo resta patente o cometimento pelo Autuado da irregularidade objeto desse item da autuação.*

*Concluo pela subsistência da Infração 02.*

*As Infrações 03 e 04 decorreram de apuração de omissões mediante a aplicação do roteiro de auditoria “Levantamento Quantitativo de Estoques”, respectivamente, em exercício fechado e em exercício aberto, serão abordadas conjuntamente como fora conduzida pela defesa.*

*A Infração 03 apura falta de recolhimento do imposto relativo a operações de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadoria, no exercício fechado de 2016.*

*A Infração 04 imputa a falta de recolhimento do imposto pela presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias, caracterizando a existência de saídas não contabilizadas empregadas no pagamento das citadas entradas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício aberto de 2016.*

*Convém salientar a Portaria nº 445, de 10/08/1998, disciplina o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias em estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta tanto as quantidades de mercadorias como a sua expressão monetária.*

*O roteiro de auditoria levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício aberto, e os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado e no exercício aberto deve levar em conta algumas particularidades na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.*

*Ocorrendo omissão de entradas no levantamento quantitativo em exercício aberto, havendo podem ocorrer duas situações distintas: a) mercadorias ainda encontradas fisicamente nos estoques; b) mercadorias não mais existentes em estoque.*

*Apurando-se omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, consoante prevê as alíneas “a” e “b”, do inciso I, do art. 10, da Portaria 445/98, se a mercadorias ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação (mercadorias não mais existentes em estoque), deve ser exigido o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, além do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo.*

*Dessa forma, não acato a alegação defensiva de que as infrações decorreram de diferença apontada unilateralmente pelo Fisco, bem como de que é necessário estabelecer critérios de apuração do estoque e que não fora feito pelas Autuantes.*

*Ao contrário do que alegou a defesa, a apuração tem fundamento em presunção legal comprovada, eis que prevista na legislação de regência e a materialidade alicerçada em levantamentos que discriminam individualizadamente a origem dos valores apurados.*

*Na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período ou exercício, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário. O mencionado levantamento tem como objetivo conferir as entradas e saídas de mercadorias em confronto com o inventário registrado no livro próprio, em um determinado período, sendo cumprido o roteiro de uma auditoria de fiscal, que pode ser realizada através de contagem física ou físico-documental, podendo ser aplicado a qualquer estabelecimento atacadista ou varejista, exigindo-se o imposto correspondente ao exercício fiscalizado.*

*Além dos dados referentes aos estoques iniciais e finais, são elaborados três demonstrativos: a) dois analíticos, com a indicação das quantidades e dos preços unitários, um relativo às saídas de mercadorias e outro relativo às entradas; b) um demonstrativo sintético, consolidando os dados constantes nos demonstrativos analíticos, com a apuração das diferenças de estoques e o imposto devido e, no caso da Infração 04 a Declaração de estoques.*

*Na informação fiscal, o autuante não acatou o argumento defensivo de que as mercadorias para fora do Estado poderiam não ter sido todas vendidas no exercício de 2015, conforme previsão do §2º, do art. 330, do RICMS-BA/12, pelo fato de que as mercadorias pertencentes ao estabelecendo que estavam em poder de terceiros deveriam constar no livro Registro de Inventários, como estoque em poder de terceiros.*

*Verifico que o levantamento fiscal efetuado indica de forma clara a movimentação dos estoques do Autuado com base na documentação e escrituração fiscais. Ademais, mesmo de posse de sua documentação fiscal, o Impugnante não carreteou aos autos elementos de prova que pudesse macular o levantamento fiscal elaborado pelas Autuantes. Os relatórios apresentados pela defesa sem especificação dos CFOP, sem indicar o período, os números das notas fiscais, contendo notas fiscais canceladas e deixando de incluir diversas notas fiscais não se prestam a comprovar as alegações defensivas*

*Quanto aos demonstrativos de cálculo do preço médio, constato que foram acostados os autos, encontrando-se a indicação das mercadorias e respectivas notas fiscais utilizadas na obtenção dos preços. A apuração da base de cálculo está de acordo com a metodologia estabelecida nos arts. 23-A, inciso II e 23-B da Lei 7.014/96.*

*Acolho as conclusões apresentadas pelo autuante e concluo pela subsistência dos itens 03 e 04 da autuação.*

*A Infração 05 cuida do recolhimento efetuado a menos de ICMS devido pelas importações do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, quer pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o desembaraço, quer pela utilização incorreta da taxa cambial, conforme demonstrativo acostado às fls. 56 a 75.*

*O Autuado contestou a autuação aduzindo que a exigência fiscal deveria decorrer do custo total da nota fiscal de importação, e não, sobre as taxas de importação desde as aduaneiras até o desembaraço, tendo sido o imposto pago em consonância com o escopo legal.*

*As Autuantes mantiveram a autuação, observando que, de acordo com a planilha anexada à fl. 77, foi detectada a falta de inclusão na base de cálculo do ICMS importação as despesas aduaneiras, descumprindo assim, o que preconiza expressamente o inciso VI, do art. 17, da Lei 7.014/96, in verbis:*

*VI - na hipótese do inciso IX do art. 4º, a soma das seguintes parcelas:*

- a) o valor da mercadoria ou bem constante nos documentos de importação, observado o disposto no art. 18;*
- b) o imposto sobre a importação;*
- c) o imposto sobre produtos industrializados;*
- d) o imposto sobre operações de câmbio;*
- e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, relativas ao adicional ao frete para renovação da marinha mercante, armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração.”*

*Como se depreende do teor do dispositivo legal supra reproduzido é indiscutível que a composição da base de cálculo do ICMS nas importações do exterior engloba, além dos impostos, todas as taxas, contribuições e despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao importador*

*Assim, resta caracterizada a Infração 05.*

*A Infração 06 trata da falta de recolhimento do ICMS devido referente a mercadorias importadas do exterior por estabelecimento de outro Estado, tendo sido constatado que após o desembaraço aduaneiro foram*

*destinadas ao estabelecimento do contribuinte.*

*O Defendente em sede de defesa asseverou que esse item da autuação é improcedente, uma vez que as mercadorias não foram por ele importadas, a Bahia foi o primeiro destino e nem foram aqui desembaraçada. Sustentou que deve ser considerado que o Estado importador foi Rondônia e lá é devido o imposto ICMS importação.*

*Ao prestar informação fiscal as Autuantes observaram que de acordo com o art. 435, do RICMS-BA/12, o ICMS é devido ao Estado da Bahia tendo como responsável legal o Autuado.*

*Explicou que o sujeito passivo da obrigação tributária nas importações é aquele a quem se destina, física e efetivamente, a mercadoria importada, cabendo o recolhimento do ICMS ao Estado do estabelecimento destinatário, consoante regra estabelecida na alínea “d”, do inciso I, do art. 11, da LC nº 87/96 e na alínea “d”, do art. 13 do RICMS-BA/12. Esclareceu também que nas importações indiretas, como no presente caso, realizadas por empresas como as “trade companies” que funcionam como intermediadora, sendo o sujeito passivo o destinatário das mercadorias importadas e o sujeito ativo o Estado domicílio deste, independente do Estado onde ocorrer a desembaraço.*

*Depois de examinar os elementos que integram esse item da autuação verifico que não assiste razão ao Autuado tendo em vista que, efetivamente, as mercadorias objeto da autuação foram importadas do exterior pelo Impugnante, por intermédio de uma “Trade Company”, a Java Trading Importação e Exportação Ltda., e as mercadorias desembaraçadas no Estado de Rondônia e destinadas ao estabelecimento do Autuado neste Estado. Todos estes procedimentos foram reconhecidos pelo Defendente.*

*Desta forma, concluo que o presente caso se enquadra perfeitamente no art. 435, do RICMSBA/12, o que justifica plenamente a exigência fiscal, visto que o autuado não recolheu o ICMS na forma prevista no §1º do citado dispositivo regulamentar.*

*“Art. 435. Nas operações de importação de mercadorias ou bens procedentes do exterior, quando destinados a unidade federada diversa daquela do domicílio do importador sem que os mesmos transitem pelo seu estabelecimento, cabe o recolhimento do imposto sobre elas incidente à unidade federada onde estiver situado:*

*I - o estabelecimento da pessoa jurídica em que ocorrer a entrada física das mercadorias ou bens;*

*II - o domicílio da pessoa física.*

*§ 1º O imposto será recolhido por meio de documento de arrecadação previsto em sua legislação ou da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE).”*

*Ademais, este tem sido o entendimento assente nos julgados deste CONSEF sobre esta matéria, a exemplo dos Acórdãos CJF Nº 0421-12/13 e CJF Nº 0113-11/16.*

*Nestes termos, fica mantida a Infração 06.*

*A Infração 07 apura a entradas no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação sem o devido registro na escrita fiscal, conforme demonstrativo acostado à fl. 56.*

*O autuado reconheceu que, efetivamente, as notas fiscais arroladas no levantamento fiscal não foram registradas, salientando que o arquivo “XML”. Observou que requereu a retificação da EFD, no entanto, fora negado.*

*As Autuantes ao procederem a informação fiscal assinalaram que descabe o pedido de correção da EFD, tendo em vista que o art. 251, do RICMS-BA/12, estatui que a retificação da EFD fica sujeita ao quanto estabelecido no na Cláusula décima terceira da Ajuste SINIEF 02/2009, que no inciso I, de seu §7º, determina que não produzirá efeitos a retificação de EDF, relativo a período de apuração que tenha sido submetido ou esteja sob ação fiscal.*

*Analizando os elementos que compõem o PAF constato que os documentos que sustentam a autuação são notas fiscais eletrônicas autorizadas pelas Secretarias de Fazenda de origem das mesmas, conforme respectivas chaves de acesso, códigos de segurança e protocolos de autorização de uso, sendo as mesmas legítimas e idôneas.*

*Destaco que, nitidamente, se infere da leitura do inciso IX, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, a seguir transcrito, a inexistência de qualquer excepcionalidade ou atenuante para as entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal de mercadorias adquiridas sujeitas a tributação em tributação ou com a fase de tributação encerrada, não havendo qualquer ressalva para a natureza da operação.*

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

*[...]*

*IX- 1% (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;*

*Comungo com o entendimento das Autuantes no que diz respeito à impossibilidade de se permitir a retificação da EFD no momento que o estabelecimento encontra-se sob ação fiscal, eis que expressamente vedado pelo inciso I, do §7º, da Cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009.*

*Assim, concluo pela sub sistência da Infração 07.*

*Ante o expendido, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”*

Vale destacar que a Coordenação deste CONSEF expediu notificações com a respectiva cópia do Acórdão, em 31/10/2017, endereçadas ao Contribuinte e ao Escritório do seu Patrono.

Registre-se também que à fl. 289, tendo em vista que o Contribuinte deixou transcorrer o prazo recursal de 30 dias, foi lavrado o Termo de Perempção para ser encaminhado à SAT/GECOB/Dívida Ativa.

Consta ainda que o Patrono da autuada, em 06/12/2017, protocolou Recurso Voluntário às fls. 291 a 299, tendo sido considerado Intempestivo, em 11/12/2017, do que foram devidamente cientificadas as partes interessadas.

Às fls. 310/311, o Patrono do Contribuinte peticiona à Superintendência de Administração Tributária para arguir a nulidade das intimações, aduzindo em sua impugnação que a intimação endereçada ao Contribuinte, conforme preceitua o Art. 108 do RPAF, não foi efetivada, dando como precedente decisão do TRF-4 – Apelação cível AC 6658 RS 1999.040.01.006658-1.

Essa Petição foi encaminhada ao Auditor Fiscal Eduardo do Rego Avena, que em Parecer às fls. 318/319, considerando que, de fato, houve falhas no endereçamento da pertinente intimação que deveria ser feita ao Autuado e, também, para que não haja qualquer preterição ao direito de defesa do Contribuinte, entende que se deve dar Provimento ao seu pleito, devendo sua peça recursal ser encaminhada para julgamento em uma das Câmaras desse Conselho.

Assim, o Presidente deste CONSEF, tendo em vista esse Parecer e o disposto no art. 10 §2º do RPAF, decidiu pelo Conhecimento e Provimento da impugnação ao do Recurso Voluntário apresentado e encaminha à Coordenação Administrativa para ciência ao interessado e demais providências de sua alçada.

Ultrapassada essa questão, passo a relatar a peça recursal do Contribuinte, às fls. 292/299, deste feito.

Inicialmente a Recorrente, após breve relato dos fatos relativos ao Auto de Infração em lide e do teor da ementa da decisão ora recorrida, argui que a exigência fiscal é indevida, pois, recolheu corretamente os tributos referentes aos itens passíveis de tributação.

Adentrando ao mérito, não se conforma com a decisão do Acórdão da 3ª JJF e propõe a esta Câmara a reforma, no todo ou em parte, diante das seguintes razões:

No que diz respeito à Infração 01 a Recorrente aduz que a alíquota aplicada de 4% estava correta, pois a alteração para 7%, introduzida pela Lei nº 13.373/2015, só começaria a vigorar em 01/01/2016, por conseguinte não caberia cobrança da diferença do imposto.

Em apoio a sua tese aduz que:

*“A respeitável decisão administrativa menciona que a Lei nº 7.014/1996 fora alterada pela Lei nº 13.373/2015 incluindo os não contribuintes. Como se pode verificar nos documentos acostado, a venda da mercadoria para pessoas de outros Estados ocorreu no ano em que a base de cálculo era 4%. Vale ressaltar que os efeitos da revogada Lei nº13. 373/2015 somente começa a produzir efeitos a partir de 01 de janeiro de 2016. Razão que não se caracteriza Ato de Infração, posto que o majoramento da alíquota de 7% gera efeitos no ano seguinte ao ano de criação da Lei como versa o artigo:*

*Art. 4º - Esta Lei entra em vigor na data da sua publicação, produzindo efeitos a partir de 01 de janeiro de 1996.”*

Em relação à Infração 02, assevera que não houve nenhum prejuízo ao Estado, pois apesar do erro

material aparente, fez o recolhimento complementar do ICMS e, se ainda tiver de efetuar algum pagamento, que seja uma multa e não o imposto total.

Alega que o imposto foi pago e, se por deslize houve alguma diferença, que lhe fosse cobrado apenas esta, jamais o total e que a cobrança da multa poderá ser reduzida por este Conselho, desde que tenha sido praticada sem dolo, fraude, simulação ou falta de pagamento do imposto.

Quanto às infrações 03 e 04, que se referem a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem recolhimento do ICMS nas operações efetuadas e sem os documentos fiscais, aponta que o Autuante não observou o critério de apuração de estoque utilizado pela autuada, que é o de apurar o lucro real, conforme explicita:

*“Faz-se necessário ressaltar que o eminente fiscal não estabeleceu o critério de apuração do estoque, baseando-se nos artigos 261 e 292 do RIR/99, as pessoas jurídicas submetidas à tributação com base no lucro real devem, ao final de cada período de apuração, proceder ao levantamento e à avaliação dos seus estoques: mercadorias, produtos manufaturados, matérias-primas. De acordo com o artigo 295 do RIR/99, os estoques existentes na data do encerramento do período de apuração podem ser avaliados pelo custo médio ponderado, móvel ou fixo ou pelo custo dos bens adquiridos ou produzidos mais recentemente (PEPS - Primeiro a Entrar, Primeiro a Sair), sendo também admitida a avaliação com base no preço de venda, subtraída a margem de lucro.”*

Aduz ainda que o Autuante na sua planilha não colocou todas as Notas Fiscais de remessa.

Já sobre a Infração 05, a Recorrente alega que as despesas com o desembaraço da mercadoria como capatazia, armazenagem, comissões, frete interno e outras, ainda que incorridas pelo importador antes do desembaraço não devem ser cobradas na base de cálculo do ICMS.

Salienta ainda que: *“Portanto, pode-se concluir que não se configuram como aduaneiras, as despesas de capatazia, armazenagem, comissões, frete interno e outras, ainda que incorridas pelo importador antes do desembaraço, sendo certo que nenhuma delas encontra-se demonstrada na Declaração de Importação.”*

No que tange à Infração 06, a Recorrente alega não ter sido o importador da mercadoria e assevera que o imposto exigido é devido ao Estado onde está situado o estabelecimento destinatário da mercadoria.

Sobre sua tese, destaca que: *“Segundo o artigo 155, IX, “a”, da CF/88, o ICMS incidir sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria. Por sua vez, a Lei Complementar nº 87/96, dispõe no artigo 11, I, d, que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável é tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer à entrada física. Dessa forma, não há ato de infração”.*

Por fim, quanto à Infração 07, a Recorrente admite que houve erro na transmissão do “XML”, mas pediu aos Auditores a retificação da EFD, com base na Clausula 13º do Ajuste SINIEF 02/2009, todavia esse pedido lhe foi negado.

Pondera que: *“É cediço que as obrigações acessórias têm de ser verificadas e analisadas pelos contribuintes, sendo de sua inteira responsabilidade os erros na pratica dos atos. Assim, iremos apontar que houve um erro da parte contábil, no envio do arquivo corrompido. Neste caso só nos resta requerer prazo para correção e reabertura para envio do EFD correto, conforme Art. 251 do RICMS.”*

Diante do exposto, requer: *“seja recebido em efeito suspensivo e acolhido em todas as suas razões recursais para reforma do Acórdão JF nº 0199-03/17 e consequente totalmente improcedente in limine” da autuação ou, não sendo este o entendimento que se CANCELE a exigência por inexistência de diferenças considerando que sobre os itens incidentes o autuado cumpriu com a lei local, com fulcro nas razões antes exposta.”*



## VOTO

Trata, o presente, de Recurso Voluntário, que foi considerado tempestivo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido no presente Auto de Infração.

Analizando o Auto de Infração e a Decisão de piso, por primeiro em relação à Infração 01, considero que não cabe reparo à decisão recorrida que teve por supedâneo a legislação de regência que estabelece a alíquota aplicável às operações em lide, pela Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

*“Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:*

*[...]*

*III - 4% (quatro por cento):*

*a) nas prestações interestaduais de transporte aéreo de carga e mala postal, quando tomadas por contribuintes ou a estes destinadas;*

*b) nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior, destinados a contribuintes ou não do imposto, que, após seu desembarço aduaneiro:*

*Nota: A redação atual da alínea “b” do inciso III do caput do art. 15 foi dada pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16. Redação originária, efeitos até 31/12/15: “b) nas operações interestaduais com bens e mercadorias importados do exterior que, após seu desembarço aduaneiro:”*

*1. não tenham sido submetidos a processo de industrialização;*

*2. ainda que submetidos a qualquer processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).*

*[...]*

*§ 5º O disposto na alínea “b” do inciso III do caput deste artigo não se aplica:*

*I - aos bens e mercadorias importados do exterior que não tenham similar nacional, a serem definidos em lista a ser editada pelo Conselho de Ministros da Câmara de Comércio Exterior (Camex);*

*[...]*

*§ 7º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadoria, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, o Estado fará jus à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.*

*Nota: O “§ 7º” foi acrescentado ao art. 15 pela Lei nº 13.373, de 21/09/15, DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16.”*

Na análise desse dispositivo, inicialmente deve-se considerar que ele decorre do disposto no Art. 155, §2º, inciso VII, alínea “b” da Constituição Federal, que trata dos tributos estaduais. A seguir transcrito:

*Artigo 155.*

*(...)*

*VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;*

*(...)*

*VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:*

*(...)*

*b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto;*

Portanto, em vista ao que dispõe a legislação que rege a matéria, entendo que assiste razão ao Autuante, uma vez que resta patente que somente a partir de janeiro de 2016 poderia ser aplicada a alíquota de 4%, nas operações para não contribuintes do imposto.

Assim, mantenho a Procedência da Infração 01.

Em relação à Infração 02, vejo que trata de recolhimento do ICMS a menor em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do tributo nas saídas de mercadorias, tendo sido aplicados valores inferiores ao custo de tais produtos.

A recorrente alega que o imposto foi pago e na possibilidade de, por erro material, decorrer alguma diferença, que seja cobrada multa, a ser reduzida por este Conselho de Fazenda.

Vejo que o julgamento dessa Infração está correto e, portanto, nesse ponto, não cabe reparo à decisão recorrida, pois se constata que os Julgadores basearam sua decisão na Informação Fiscal do Autuante, com fulcro no Artigo 344 do RICMS e, também, considerando que o Contribuinte não contestou o cometimento da irregularidade do seu procedimento.

Portando, em vista o exposto, reconheço a procedência da Infração 02.

No que tange às Infrações 03 e 04 – também conjuntamente tratadas pela Recorrente -, que se referem à falta de recolhimento do ICMS pela presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis em operações efetuadas sem os respectivos documentos fiscais, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, posso observar que a Recorrente apenas tergiversa em suas razões recursais, não logrando contestar e comprovar a improcedência dessa exigência fiscal.

Assim julgo procedentes as Infrações 03 e 04.

A Infração 05 trata de recolhimento efetuado a menos de ICMS devido pelas importações de mercadorias do exterior, em razão de erro na determinação da base de cálculo, pela falta de inclusão das despesas aduaneiras incorridas até o efetivo desembaraço.

Da análise das razões recursais pode-se verificar que a Recorrente não nega o fato de que deixou de incluir, na base de cálculo do ICMS incidente sobre as mercadorias importadas, as despesas aduaneiras havidas até o respectivo desembaraço, limitando-se a considerar que não se configuram como aduaneiras, as despesas de capatazia, armazenagem, comissões, frete interno e outras, ainda que incorridas pelo importador antes do desembaraço.

Em vista do exposto, devo coadunar com a decisão de piso, considerando o disposto no inciso VI, do artigo 17, da Lei nº 7.014/96, o qual determina a inclusão na base de cálculo do tributo, além do valor do bem importado e dos impostos incidentes, as despesas aduaneiras cobradas ou debitadas ao adquirente, explicitando como tais, as taxas para renovação da marinha mercante, custos de armazenagem, capatazia, estiva, arqueação e multas por infração.

Portando, resta mantida a exigência fiscal em relação à Infração 05.

Já a Infração 06 foi imputada pela falta de recolhimento do ICMS devido, referente às mercadorias importadas do exterior por estabelecimento de outro Estado, tendo sido constatado que, após o desembaraço aduaneiro, foram destinadas ao estabelecimento da ora Recorrente, que alega não ter sido o importador e que assim o imposto não lhe pode ser exigido.

Verifico que o Julgador da Junta de Julgamento Fiscal constatou e considerou que as mercadorias objeto da autuação foram importadas por intermédio de uma “Trade Company”, estabelecida no estado de Rondônia, onde foram desembaraçadas e destinadas à Recorrente” e, daí concluiu que tal ocorrência enquadrava-se ao disposto no artigo 435 do RICMS/BA, que, para esse caso, determina que o ICMS importação é devido pelo Autuado ao Estado da Bahia.

Considerando os fatos, o dispositivo legal, e os precedentes citados pelo Relator da decisão de piso, entendo que deve ser mantida a exigência fiscal relativa à Infração 06.

Por fim, em relação à Infração 07 que imputa multa ao Contribuinte por ter dado entradas no seu estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, fato reconhecido pelo Sujeito Passivo e mantida a cominação pela decisão de piso.

Assim, registrando que mais uma vez a Recorrente não logrou contestar a autuação, esta referente a descumprimento de obrigação acessória, eis que restou comprovada e reconhecida pelo próprio Contribuinte, portanto entendo que deve ser mantida a exigência fiscal, pois considero Procedente

a Infração 07.

Em vista ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida na sua inteireza, por julgar totalmente PROCEDENTE o Auto de Infração em lide.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206881.3002/16-8**, lavrado contra **JMJ IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. – ME**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$237.126,17**, acrescido das multas de 60%, R\$164.377,14, e de 100%, sobre R\$72.749,03, previstas, respectivamente, no inciso II, alínea “a” e no inciso III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor total de **R\$3.057,71**, prevista no inciso IX, do art. 42, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de abril de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

LEÔNICIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS