

**A. I. N°** - 269193.0002/18-3  
**AUTUADO** - CODICAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - GERALDO BARROS RIOS  
**ORIGEM** - IFEP - DAT/NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 30/04/2019

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0057-03/19

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. BENEFÍCIO FISCAL NÃO AUTORIZADO NA FORMA DETERMINADA PELA LEI COMPLEMENTAR N° 27/75. O Estado da Bahia revogou o Decreto n° 14.213/2012, visando a não exigência fiscal sobre as isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relacionados em seu Anexo Único, em alinhamento com a convalidação dos atos instituídos por todas as unidades federadas, nos termos da Lei Complementar n° 160/17 e do Convênio ICMS 190/17. Infração insubsistente. 2. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. O sujeito passivo não logra êxito em elidir a autuação. Infração subsistente. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OMISSÃO DE ENTRADAS. **b)** RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DESACOMPANHADA DE NOTA FISCAL. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO. O sujeito passivo não logra êxito em elidir a acusação fiscal. Rejeitada parcialmente a preliminar de decadência suscitada para os períodos anteriores a março. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 21/03/2018, para exigir o crédito tributário no valor de R\$418.248,07, através das seguintes infrações:

Infração 01 - **01.02.96**. Utilização indevida de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS não autorizado por Convênio ou Protocolo nos termos da Lei Complementar n° 24/75, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, janeiro a outubro de 2014. Exigido o valor de R\$87.522,82, acrescido da multa de 60%;

Consta como complemento: *“Infração lastreada no Dec. 14.213/2012; com fulcro no seu Anexo Único, os créditos admitidos no caso em apreço são: Item 1 - Goiás: 1.12 - Outras mercadorias remetidas de estabelecimento distribuidor ou atacadista: 9%; Item 2 - Minas Gerais: 2.1 - Mercadorias remetidas de estabelecimento atacadista: 3%; Item 3 - Paraíba: Mercadorias remetidas de central de distribuição de estabelecimento industrial ou de distribuidor exclusivo: 3%; Item 5 - Pernambuco: 5.2 - Produtos remetidos por central de distribuição: 9%. No ANEXO A desta infração tem-se o Demonstrativo Sintético e a “folha de rosto” do Demonstrativo Analítico, cujo conteúdo completo encontra-se no CD de Anexos Eletrônicos apensado a este PAF, na pasta “Glosa de Crédito”, com cópia entregue ao contribuinte”*

**Infração 02 - 03.02.05.** Recolhimento 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 abril a dezembro de 2013, janeiro, maio a agosto, novembro e dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$25.539,09, acrescido da multa de 60%;

Consta como complemento: *“No ANEXO A desta infração tem-se o Demonstrativo Sintético e a “folha de rosto” do Demonstrativo Analítico, cujo conteúdo completo encontra-se no CD de Anexos Eletrônicos anexado a este PAF, na pasta “Déb. a Menor\_Erro B.de Cálculo”, com cópia entregue ao contribuinte. Trata-se, basicamente, de duas circunstâncias: 1) O Dec.7799/2000 (Atacadistas) retirou Papel Higiênico do rol de produtos com o benefício fiscal ali previsto, a partir de 01/04/2013. Na mesma data, o RICMS/2012 concedeu redução de base de cálculo geral para o tal, de modo que a carga tributária final seja 12%; 2) A partir de 01/01/2014, foi retirada a redução de base de cálculo de diversos produtos, a saber: margarina, vinagre, leite em pó, etc.; no caso deste último, a redução ficou mantida exclusivamente para os produtos industrializados na Bahia. O contribuinte tributou corretamente a maioria das saídas com tais produtos, exceto essas que são o objeto desta infração”*

**Infração 03 - 04.05.02.** Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2013 e 2014. Exigido o valor de R\$160.740,40, acrescido da multa de 100%;

Consta como Complemento: *“O(s) ANEXO(s) “A” desta infração contém as partes dos demonstrativos capazes de caracterizar o ilícito. As planilhas completas encontram-se no CD de Arquivos Eletrônicos anexado a este PAF, com cópia entregue ao contribuinte, nas pastas “Estoque\_2013/2014”. Há um fato digno de nota: o contribuinte emitiu algumas Notas Fiscais de entradas, sob CFOP 1.949, dele para ele mesmo, notadamente de mercadorias da S.T., claramente com o único objetivo de corrigir Omissão de Entradas de tais mercadorias, tendo em vista que, mesmo com Omissão de Entradas menor que Omissão de Saídas, é devido o imposto substituído e o imposto por solidariedade dessas mercadorias da S.T. Obviamente, tais N. Fiscais foram desconsideradas neste levantamento de estoque”*

**Infração 04 - 04.05.08.** Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2013 e 2014. Exigido o valor de R\$109.016,23, acrescido da multa de 100%;

Consta como complemento: *“Esta infração não se confunde com a anterior (04.05.02). Naquela, constatou-se Omissão de Entradas, mas em montante inferior à Omissão de Saídas. Dessas entradas omitidas, alguns produtos são da Substituição Tributária - ST, sendo devido tanto o ICMS Normal (por solidariedade) quanto o substituído. Aqui, cobra-se o ICMS Normal. O(s) ANEXO(s) “A” desta infração contém as partes dos demonstrativos capazes de caracterizar o ilícito. As planilhas completas encontram-se no CD de Arquivos Eletrônicos anexado a este PAF, com cópia entregue ao contribuinte, nas pastas “Estoque\_2013/2014”.*

**Infração 05 - 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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, nos exercícios fechados de

2013 e 2014. Exigido o valor de R\$35.429,53, acrescido da multa de 60%;

Consta com complemento: *“Esta infração também não se confunde com a anterior (04.05.08). Naquela o contribuinte é responsável solidário, referente ao ICMS Normal das mercadorias da substituição tributária. Aqui, trata-se da antecipação tributária que deveria ter sido feita nas entradas de tais mercadorias. O(s) ANEXO(s) “A” desta infração contém as partes dos demonstrativos capazes de caracterizar o ilícito. As planilhas completas encontram-se no CD de Arquivos Eletrônicos anexado a este PAF, com cópia entregue ao contribuinte, nas pastas “Estoque\_2013/2014”. ”.*

O Autuado apresenta peça defensiva através de seu representante legal, fls. 51 a 69, inicialmente, observa quanto à tempestividade da impugnação e alinha as seguintes razões de defesa.

Suscita preliminar de decadência para os períodos anteriores a 09/03/2013. Diz que a decadência além de solidificada no sodalístico STJ, coaduna com a CF/88, já que o art. 146, inciso III, alínea “b”, da CF/88 determina que é reservada a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência.

Afirma que nenhuma lei ordinária pode dispor sobre a decadência, já que seria flagrantemente inconstitucional, o CTN e lei complementar material, estabelece que a decadência extingue o crédito tributário.

Observa que a decadência é a perda do direito de lançar o crédito tributário pelo decurso de certo prazo de tempo, com isso se o lançamento é condição de exigibilidade do crédito tributário, a falta desse ato implica a impossibilidade de o sujeito ativo de cobrar, pois conforme seja o lançamento o prazo decadencial será de uma forma ou de outra. Cita o art. 150, da Lei nº 5.172/66 (CTN).

Assevera que nessas ocorrências dá-se por parte do contribuinte a antecipação do pagamento do tributo sem que o fisco promova qualquer exame prévio. Nessa transcreve lição do jurista pátrio, Paulo de Barros Carvalho.

Explica que é de conhecimento basilar que o prazo para homologação do lançamento relacionado ao ICMS é de 05 (cinco) anos contados da ocorrência do “fato gerador”, conforme preconiza o §4º, do art. 150, do CTN. Ressalta ser esse o entendimento do Conselho de Contribuinte (Recurso nº 156626, Acórdão n.º102-48802 - 1º Conselho, data da sessão 07/11/2007).

Sustenta que, se a Fazenda Pública não proceder à expressa homologação dentro do prazo de cinco anos, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, pois o preceito normativo inserto no §4º, do art. 150, do CTN, trata especificamente sobre as regras de contagem de prazo decadencial (termo a *quo*) para os impostos lançados sobre a modalidade denominada lançamento por homologação.

Prossegue salientando que se trata de norma específica especial e que, portanto, se sobrepõe a qualquer outra norma geral, ou seja, quando o legislador logrou tratar dessas modalidades o fez expressamente, fixando critérios objetivos aplicáveis à mesma.

Afirma que o procedimento fiscal teve início no dia 21 de Março de 2013, tendo sido constituído o crédito tributário mediante autuação. Explica que, parte do período fiscalizado pelo vergastado auto de infração é compreendido entre 09/02/2013 a 09/03/2013. Sustenta que há fatos geradores do exercício de 2013 (anteriores a 09/03/2013), que se encontram tragados pela decadência.

Destaca que o Autuante preparou os demonstrativos com a finalidade de justificar a manutenção da irregularidade, tomando por base diversas notas fiscais de emissão próprias, bem como, emitidas por terceiros. Desta forma, afirma que ao verificar os anexos, encontrou erros que fatalmente elide contravenção, visto que, devidos a esses erros o preposto redundou à irregularidade, deixando transparecer que se apropriou de créditos indevidos e recolheu ICMS a menos.

Em relação à Infração 01, observa que o Dec. 14.213/2012 dispõe sobre a vedação de créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal concedido ao fornecedor remetente, inclusive, seu §1º retrata que o crédito do ICMS relativo à entrada das mercadorias será admitido no percentual efetivamente cobrado no estado de origem. Contudo, frisa que o anexo único da legislação mencionada, elenca os Estados abrangentes, bem como, o benefício outorgado de acordo com o dispositivo em vigor na Unidade de Federação do remetente das mercadorias, no qual, faz se necessário observar os critérios estabelecidos para gozo do benefício, conforme situação pertinente para cada fornecedor auditado e seu respectivo estado de origem. Afirma que acosta tabelas constando o CNPJ do remetente, a UF de origem, o seguimento e o crédito da UF de origem fls. 58 a 60.

Esclarece que em conformidade com o §1º, e o item 1.12, do Dec. nº 14.213/2012, concomitante ao art. 11 no inciso III, do Anexo IX, do RICMS do Estado de Goiás, fica outorgado para os contribuintes industrial e comerciante atacadista, o equivalente ao percentual de 2%, e 3%, respectivamente, na saída interestadual que destine mercadoria para comercialização, aplicado sobre o valor da correspondente operação. Acrescenta que, tendo em vista ter adquirido mercadorias de estabelecimento industrial, apropriou-se adequadamente do crédito equivalente a 10%, atendendo aos requisitos previstos na legislação em vigor, e que, portanto, não causou quaisquer ônus ao erário do Estado diante das operações realizadas, e, consequentemente, não há diferenças de ICMS a recolher proveniente da suposta infração lastreada pelo fisco.

Aduz que o item 2.1, do dispositivo em questão retrata de mercadorias remetidas de estabelecimento atacadista, e nos termos do art. 75, inciso XIV, na alínea “a”, fica assegurado o crédito presumido, ao contribuinte signatário de Protocolo firmado com o Estado de Minas Gerais, mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, de modo que a carga tributária, nas operações de saída promovidas pelo estabelecimento, resulte em no mínimo 3%, observado ainda o disposto no §7º, do referido dispositivo. Logo quando vigorado o Dec. nº 14.213/2012, visando à autenticidade dos procedimentos adotados por nosso estabelecimento, fizemos contatos juntos aos fornecedores do estado remetente em questão, a fim de evidenciar que o mesmo não fazia jus ao benefício mencionado, no qual, imediatamente, recebemos a resposta de que não havia quaisquer protocolos firmados entre o contribuinte remetente e sua UF favorecendo o gozo do crédito presumido, e, consequentemente, o ICMS expresso na NF-e de origem, efetivamente foi recolhido de forma integral.

Afirma que se apropriou legalmente dos créditos auditados pelo preposto fiscal, e não há quaisquer irregularidades diante dos fatos.

Com relação ao Estado da Paraíba, salienta que as condições para gozo do benefício estão relacionadas com as mercadorias remetidas de central de distribuição de estabelecimento industrial ou distribuidor exclusivo, no entanto, o inciso III, do art. 2, do Dec. nº 23.210/2002, relata que o disposto, para efeito da norma, somente aplica-se ao estabelecimento atacadista que tenham como atividade principal expresso, comércio por atacado, e suas respectivas saídas deverão corresponder a valor médio mensal superior a 70%, do total das saídas.

Menciona que mediante conversação e Declaração formal expedida por seus fornecedores (documento anexo com as demais provas), os mesmos não firmaram quaisquer parcerias de incentivos fiscais com o estado de origem, visto que sua atividade não atende os requisitos supracitados, uma vez que se trata de atividade industrial, conforme segue dados abaixo, e, consequentemente, evidencia o equívoco cometido pelo Autuante.

Ressalta que a partir da inclusão do Estado de Pernambuco ao benefício, o fisco estabelece normas que condicionam o gozo do crédito presumido, e ainda especifica condições diferenciadas para produtos importados e quando remetidos por Central de Distribuição, conforme estabelecido na Lei nº 11675/99 e alínea “b”, do inciso II, do art. 9, no Dec. nº 21.959/1999.

Registra que se tratando de mercadorias importadas, a partir de 01 de outubro de 2014, com a finalidade de estimular a atividade portuária, poderá ao remetente ser concedido benefícios fiscais relativos ao ICMS na modalidade de implantação ou ampliação do empreendimento abrangendo importação de mercadorias do exterior, atendendo o disposto na alínea b, inciso II, do art. 9, do Dec. nº 21.959/99, concomitante com a Lei nº 11.675/1999, a qual consolida o programa de desenvolvimento do Estado de Pernambuco - PRODEPE.

Declara que seus fornecedores não fazem *jus* ao benefício supracitado visto que não atendo os requisitos expressos no dispositivo legal, conforme segue declaração formal expedida pelo mesmo (anexado as peças de defesa deste auto de infração), evidenciando o fato, e, consequentemente, o ICMS destacado nos documentos de origem das operações realizadas com nosso estabelecimento, foi devidamente recolhido, não havendo quaisquer irregularidades por parte da nossa empresa.

Esclarece que em relação às mercadorias remetidas por central de distribuição, o fornecedor poderá, nos termos previstos em decreto do Poder Executivo, ser estimulado mediante a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS, na modalidade de implantação ou de ampliação de empreendimento. Pontua que o §1º, do art. 10 do Dec. 21.959/99, de forma expressa, determina que a fruição do benefício será condicionada quando da aquisição de mercadorias pela Central de Distribuição diretamente ao fabricante, sendo ainda, que a fruição do referido benefício fica relativo a capacidade competitiva das empresas industriais existentes no estado de Pernambuco, na qual a decisão será fundamentada no Comitê Diretor do PRODEPE.

Reafirma que manteve contato com fornecedores e não obteve quaisquer informações ou dados que comprovem a apropriação do benefício, inclusive, segue declaração validada pelo mesmo em anexa evidenciando os fatos por nós aqui arguidos, todavia, o Autuante não se atenta aos critérios que condiz na legislação do Estado de Pernambuco, e fatalmente, elide a suposta irregularidade contra nossa empresa. Arremata assinalando que suas operações foram realizadas de maneira adequada, e em nenhum momento, houve qualquer apropriação de crédito a maior e/ou indevido em virtude dos fatos mencionados, bem como, quaisquer ônus ao estado.

Junta cópias dos DANFES com os comprovantes de descrição das atividades econômicas de cada fornecedor pertinente às referidas operações, anexados a esta impugnação, assim prova-se que houve equívocos na confecção dos anexos do Autuante e que não existe ICMS a recolher decorrente da apropriação do crédito de ICMS indevido. Sustenta não reconhecer a Infração 01.

Infração 02 - destaca que não houve em nenhum momento, recolhimento a menor do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, bem como erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de nossas mercadorias.

Pontua que o RICMS institui redução para a base de cálculo de alguns produtos, o qual relaciona especificamente nos artigos 266 e 268 do Dec. nº 13.780/2012, expressando claramente que as operações internas com os produtos auditados, poderão ser reduzidas de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% ou a 12% (de acordo com a mercadoria contida em seus incisos).

Afirma, com relação às alíquotas, que os artigos 15 e 16, da Lei nº 7.014/96, dispõem do tratamento tributário com as incidências de alíquotas diferenciadas (7% e 12%), e, portanto, nossas operações abrangendo as mercadorias auditadas, estão embasadas no dispositivo supracitado, consequentemente, não procede nenhuma inconsistência diante das supostas alegações, confirme anexado, cópia de DANFes com os produtos auditados, evidenciando a veracidade de nossas informações.

Infrações 03, 04 e 05 - afirma que em nenhum momento deixou de efetuar o recolhimento do ICMS na condição de responsável solidário, e todas as aquisições de mercadorias são efetivadas mediante documento fiscal de origem. Esclarece que realiza operações abrangendo o segmento

varejista de carnes - açougues, fabricação de produtos de padaria e confeitaria com predominância própria, e para o desempenho das atividades mencionadas, adquiriu os produtos cuja finalidade, foi de utilização no processo de transformação produção respectivamente. Esclarece que, conseqüentemente, as mercadorias foram consumidas e não deveriam compor mais o estoque, e para tal, emitiu Notas Fiscais com fim específico de retirá-las do estoque justificando seu uso, como por exemplo, a transformação da carne bovina in natura em carne do sol/salgada, colchão bovino em acém e/ou filé especial entre outros relacionados com nosso açougue, além das especiarias elaboradas na padaria do próprio estabelecimento, como insumo efetivamente apropriado.

Destaca que após a transformação dos insumos em produtos da padaria acabados, emitimos uma Nota Fiscal, com CFOP 1.949, fundamentando sua respectiva entrada no estoque de mercadorias e disponibilizando para saídas subsequentes. Registra que, de forma semelhante ocorre com as mercadorias revendidas no açougue do nosso estabelecimento, uma vez que seu recebimento não referencia as partes (cupim, patinho, peito, picanha, acém, filé especial entre outros), nós emitimos as saídas das partes conforme recebimento da NF-e de aquisição e posteriormente, uma entrada específica das partes como são revendidas.

Continua frisando que existe uma contagem de estoque específica das mercadorias transformadas e/ou produzidas, contudo, objetivando total clareza diante de nossas operações, para o fato, existe ainda a hipótese da realização de uma Carta de Correção Eletrônica, conforme prever o art. 42, do RICMS-BA/12, apenas para incluir a informação contida no campo “informações complementares” sua efetiva finalidade, inclusive, reitero, que essa medida não descaracteriza o fato adequado de nossas operações está devidamente amparadas pela legislação em vigor.

Quanto à alegação do fisco sobre o recolhimento do imposto substituído e imposto por solidariedade das mercadorias enquadradas na ST, sustenta não haver previsão legal alguma para este fato, pois, as vendas são internas e destinadas a consumidor final. Ressalta que quando adquire as mercadorias relacionadas com o açougue, o inciso II, do art. 271, expressamente dispensa o lançamento e o pagamento do referido imposto, e, conseqüentemente, não houve qualquer apropriação de crédito de ICMS oriundo de tais operações, bem como, débitos nas saídas subsequentes. Para melhores evidências, diz anexar seus demonstrativos e relação das Notas Fiscais envolvidas no processo.

Menciona ainda, que durante o processo de fiscalização, anteriormente a lavratura do Auto de Infração, o Autuante contestou supostas divergências encontradas nos saldos do estoque. Continua frisando que ainda em conversação, e comparativos de relatórios elencados pelo mesmo, conclui que a divergência apresentada ocorreu mediante transmissão da Escrituração Fiscal Digital - EFD de competência 02/2013, uma vez que houve equívoco por parte da equipe de colaboradores que atuam em seu departamento fiscal, no qual foi informado a esta repartição, o saldo do estoque em 28/02/2013, e o correto seria em 31/12/2012.

Registra que o Autuante compreendeu o fato e solicitou que efetuasse a devida retificação, evidenciando que em nenhum momento houve omissão de saídas, conforme anexamos cópia do recibo junto aos demonstrativos elencados em pasta AZ junto a este recurso, porém, com base em seus relatórios elencados ao Auto de Infração, sua ação não foi reconhecida, e conseqüentemente, elidiu nas supostas divergências autuadas.

Reafirma ter comprovado a inexistência de quaisquer irregularidades decorrentes dos fatos aludidos, e, portanto, as infrações são totalmente improcedentes.

Roga pelo princípio da verdade material aduzindo que o processo fiscal tem por finalidade garantir a legalidade da apuração da ocorrência do fator gerador e a constituição do crédito tributário. Registra que o julgador deve pesquisar se, de fato, ocorreu à hipótese abstratamente prevista na norma e, em caso de impugnação do contribuinte, verificar aquilo que é realmente

verdade, independente do alegado e provado. Continua aduzindo que, dessa forma o Autuante é obrigado a buscar não só a verdade posta no processo como também a verdade de todas as formas possíveis. Afirma que a própria administração produz provas a favor do contribuinte, não podendo ficar restrito somente ao que consta no processo.

Observa que em decorrência do princípio da legalidade, a autoridade administrativa tem o dever de buscar a verdade material. Reitera que no processo administrativo, há uma maior liberdade na busca das provas necessárias a formação da convicção do julgador sobre os fatos alegados no processo. Continua frisando que essa maior liberdade no processo administrativo decorre do próprio fim visado como controle administrativo da legalidade, uma vez que, não havendo interesse subjetivo da Administração na solução do litígio, é possível o cancelamento do lançamento baseado e, evidências trazidas aos autos após a inicial.

Revela que o processo administrativo significa uma autotutela, porque a própria administração revê os atos que ela mesmo praticou. Cita ensinamentos de Odete Medauar e Alberto Xavier, onde relatam que a lei concede ao órgão fiscal meios instrutórios amplos para que venha formar sua livre convicção sobre os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte. Diz que é lícito ao órgão fiscal agir com vistas a corrigir os fatos inveridicamente postos ou suprir lacunas na matéria de fato, podendo ser obtidas novas provas. Estas últimas poderão ser obtidas por meio de diligências e perícias. Remata frisando que a imputação fiscal ocorreu em razão de erro e divergência na interpretação fiscal.

Menciona ainda princípio da boa-fé objetiva e revela a necessidade de diligência fiscal. Reproduz os artigos 113, 187 e 442 trazidos pela reforma do Código Civil, artigos estes que consagraram expressamente o princípio da boa-fé.

Consigna que nas cláusulas gerais, a Lei nº 9.784/1999, regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, nas dimensões de seus artigos 2º, parágrafo único, IV e art. 4º, inciso II, previu expressamente o princípio da boa-fé.

Chama atenção para o RPAF-BA/99 que estabelece a presunção de boa-fé, bem como a possibilidade de redução de multas. Afirma que agiu com boa-fé e que não há qualquer fraude, dolo ou simulação. Verifica-se, no caso posto, a regra esculpida nos arts. 158 e 159 do RPAF-BA/99, destarte, às multas aplicadas devem ser reduzidas pela íncrita junta julgadora.

Evoca o §3º, do art. 123 do RPAF-BA/99, haja vista a quantidade de produtos objetos de análise pelo ilustre auditor fiscal e diante da quantidade de infrações aplicadas no presente Auto de Infração, mister se faz a conversão do julgamento em diligência, eis que é preciso apurar e verificar com precisão os argumentos ora articulados.

Acrescenta frisando que, diante da quantidade de produtos autuados junta como prova documentos por amostragem, sendo que, se acostasse todos os documentos demandaria mais tempo e o processo administrativo fiscal tornar-se-ia volumoso demasiadamente, assim sendo prejudicaria, inclusive que os julgadores do CONSEF, pudessem avaliar com exatidão todas as provas carreadas.

Ao final, a fim de se buscar a verdade material e a eficiência, requer que seja determinada a realização de diligência, para que seja realizado levantamento em sua documentação contábil/fiscal.

Pede o solicita:

- Requer que seja acolhida a preliminar de decadência, extinguindo, pois, o crédito tributário de todas as obrigações tributárias ocorridas anteriores a 09 de março de 2013. Caso o relator entenda necessário, que seja remetido o PAF para o Procurador Geral do Estado da Bahia, a fim de emissão de parecer, vez que se trata de matéria exclusivamente de direito, na forma do art. 137, inciso II, do RPAF-BA/99.

- Pugna pela improcedência do Auto de Infração.

- Através dos princípios da eventualidade, requer que seja utilizado a busca da verdade material, a fim de que seja realizada perícia e/ou o julgamento convertido em diligência, desse modo, que seja anulado o auto de infração impugnado.

- Pleiteia que a intimação do Autuante para apresentar informações no prazo legal, bem como que realize um novo levantamento, haja vista as incongruências elencadas na presente peça defensiva.

Na informação fiscal, fls. 792 a 794, o Autuante informa que em relação à preliminar de decadência alegada dos vencimentos anteriores a 09/03/2013, frisa que se abstém por se tratar de matéria interpretativa do Direito.

Infração 01 - frisa que o Autuado após citar o Dec. nº 14.213/12, faz um longo arrazoado a respeito da legislação de cada Estado de origem das mercadorias que ensejaram o crédito glosado, bem como da inexistência de prejuízo ao erário estadual devido a tais operações etc. Verifica que em nenhum momento questiona as planilhas demonstrativas em si, acostadas ao PAF. Assim entende que a matéria é, também, interpretativa do Direito.

Infração 02 - afirma que a defesa é genérica, sendo que em nenhum momento atacou qualquer dos itens apresentados nos demonstrativos trazidos aos autos. Mormente a clareza do texto complementar ao texto padrão da infração. Por fim, afirma ratificar a imputação contida neste item.

Informa que se trata, basicamente, de duas circunstâncias: *i*) - o Dec. 7799/2000 (Atacadistas) retirou Papel Higiênico do rol de produtos com o benefício fiscal ali previsto, a partir de 01/04/2013. Na mesma data, o RICMS-BA/2012, concedeu redução de base de cálculo geral para o tal, de modo que a carga tributária final seja 12%; *ii*) - a partir de 01/01/2014, foi retirada a redução de base de cálculo de diversos produtos, a saber: margarina, vinagre, leite em pó, etc.; no caso deste último, a redução ficou mantida exclusivamente para os produtos industrializados na Bahia. Explica que o contribuinte tributou corretamente a maioria das saídas com tais produtos, exceto essas que são o objeto desta infração.

Infração 03, 04 e 05 - destacou que:

- 1) Diz verificar que o litigante insurge-se, tão-somente, contra ao não acatamento, no levantamento quantitativo que estriba as três infrações defendidas em bloco, das Notas Fiscais de Entradas emitidas dele para ele mesmo, com CFOP 1.949. Informa que no texto complementar da infração, justificou a não aceitação). Afirma que tal argumento não se presta, portanto, para defender a Infração 03 - Omissão de Saídas em valor superior a omissão de entradas; caso fossem aceitas tais Notas Fiscais de entradas e elas contivessem produtos que já têm omissão de saídas, isto só aumentaria tal omissão, em prejuízo do defendente.
- 2) Sustenta que a tentativa de lastrear o argumento de que tais Notas Fiscais de Entradas deveriam ser aceitas esbarra elemento constrangedor para a defesa: não há, dentre os produtos objetos das Infrações 04 e 05, nenhum que seja subproduto de carne ou que seja produto de padaria, como alegado no texto da defesa. Diz trazer, a título ilustrativo, fl. 794, o extrato de um dos fatos demonstrativos que compõem este PAF e que comprovam sua assertiva (o desalinhamento deve-se ao fato de o demonstrativo estar em PDF e não em Word, sem prejuízo à ilustração; os demonstrativos completos estão no CD anexado ao PAF, como narrado no Auto).
- 3) Registra que após a conclusão da auditoria o contribuinte pretendeu retificar o bloco H, da EFD (inventário), sustenta que não foi permitido. Reitera que caso procedimento deste tipo fosse aceito o roteiro de Auditoria de Estoques seria absolutamente imprestável, já que as diferenças encontradas seriam de pronto zeradas, ajustadas na correção do bloco H.

Por fim, ratifica a imputação contida nos itens e pugna pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

De início, ao compulsar os autos, verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF-BA/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do sujeito passivo, além do enquadramento dispositivos da legislação infringidos.

O Autuado suscitou, em sede de preliminar, que parte dos tributos ora pretendidos pela fiscalização estadual, está despida de qualquer exigibilidade, uma vez que a cobrança de quaisquer tributos porventura apurados nos meses de janeiro e fevereiro de 2013, está fadada ao insucesso, em face do instituto da decadência, com base no §4º, do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Analisando a preliminar de decadência suscitada pelo defendente, considerando que o presente Auto de Infração foi lavrado em 21/03/2018, para exigir, dentre outros períodos, imposto referente a fatos geradores ocorridos de janeiro e fevereiro 2013, o defendente fundamentou a sua alegação em decisão deste CONSEF.

Entretanto, convém salientar, que em relação ao tema Decadência, a PGE - Procuradoria Geral do Estado, por meio da Procuradoria Fiscal, através da emissão do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, manifestou o entendimento de que *“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 monte do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas”*.

Os recentes julgados, envolvendo questionamento em torno da contagem do prazo decadencial, prolatados pela Segunda Instância desse CONSEF, têm acompanhado o entendimento esposado no referido Incidente de Uniformização.

Assim, nos termos expendidos, entendo que assiste razão ao Impugnante quanto à fruição do prazo decadencial, a partir da data da ocorrência do fato gerador, no que diz respeito às operações cujas ocorrências se deram no período de janeiro e fevereiro de 2013, atinentes à Infrações 01, haja vista que apuram irregularidades que foram declaradas pelo Impugnante deve ser aplicado o §4º, do art. 150 do CTN. Portanto, na data da lavratura do Auto de Infração, em 21/03/2018, haviam sido tragadas pela decadência, e neste caso, o fisco perdeu o direito de promover o lançamento tributário. Assim, devem ser excluídos os valores apurados nos meses de janeiro e fevereiro de 2013, o débito da Infração 01, se mantida a autuação quando do enfrentamento do mérito. A Infração 02 somente apurou fato gerador a partir do mês de abril de 2013, portanto, não atingidos pela decadência.

No que diz respeito às Infrações 03, 04 e 05, que imputam ao Autuado a falta de recolhimento do imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, não se enquadram na premissa supra referida do Incidente de Uniformização da PGE-PROFIZ, no que diz respeito à aplicação do §4º, do art. 150 do CTN. Eis que, por não terem sido declaradas a ocorrência do fato jurídico tributário, uma vez que fora apurada mediante levantamento fiscal, cuja ocorrência do fato gerador apurado somente ocorrera em 31/12/2013, deve ser aplicado o inciso I, do art. 173 do CTN, cujo início da contagem do prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, somente ocorrendo a decadência em 31/12/2018. Portanto, ficam mantidas integralmente as Infrações 03, 04 e 05, uma vez que não foram tragadas pela decadência.

Nos termos expendidos, acato a preliminar de Decadência relativa às ocorrências nos meses de janeiro a fevereiro de 2013 da Infração 01, remanescendo, portanto, sem terem sido atingidas pela decadência, no mesmo período, as operações relativas às infrações, 03, 04 e 05.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência e perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II 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 pelo defendente não foi constatada qualquer dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo Autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência formulado pelo autuado em sua impugnação.

No mérito, o Auto Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de cinco infrações à legislação baiana do ICMS, conforme descrição circunstanciada no preâmbulo do relatório.

A Infração 01 cuida da utilização indevida de créditos fiscais, relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com Benefício Fiscal do ICMS, não autorizado por Convênio ou Protocolo, nos termos da Lei Complementar nº 24/75.

Em sede de defesa, o Impugnante refutou a acusação fiscal e cometimento da infração, aduzindo que apropriou-se legalmente dos créditos glosados pelo preposto fiscal, uma vez que manteve contato junto aos fornecedores no Estado, remetentes das mercadorias, operações objeto da autuação, a fim de evidenciar que os mesmos faziam jus ao benefício questionado. Informa que recebeu resposta informando que não havia qualquer protocolo firmado entre os contribuintes remetentes e sua Unidade Federada, favorecendo o gozo de crédito presumido, pelo que, seu entendimento é de que, conseqüentemente, o ICMS expresso nas Notas Fiscais arroladas no levantamento fiscal, fora efetivamente recolhido de forma integral.

Convém salientar que a Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, permitiu que, mediante convênio, os Estados e o Distrito Federal deliberassem sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do §2º, do art. 155 da CF/88 e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Como consequência, foi celebrado o Convênio ICMS 190/2017, que estabeleceu os procedimentos e prazos em que as unidades Federadas deveriam observar para remissão dos créditos tributários decorrentes do uso de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do §2º, do art. 155 da CF/88, bem como sobre as correspondentes restituições.

Em cumprimento ao prazo estabelecido no inciso I, da cláusula terceira do Convênio ICMS 190/17 - da mesma forma como fez o Estado da Bahia em relação aos seus atos normativos vigentes, por meio do Decreto nº 18.270/18 -, os Estados publicaram em seus respectivos Diários Oficiais, relação com a identificação de todos os atos normativos citados no Anexo Único do Decreto nº 14.213/12, visando à remissão dos eventuais créditos tributários existentes.

Precisamente, no presente caso, a planilha elaborada pelo Autuante, acostada às fls. 07 a 22, indica que a glosa se referiu a item do Anexo Único do Decreto nº 14.213/2012, decorrente de operações realizadas entre empresas localizadas nos Estados de Goiás, Minas Gerais, Paraíba e Pernambuco e o estabelecimento autuado.

A autuação diz respeito a benefícios concedidos, por meio da legislação interna específica dos aludidos Estados, que consta do Anexo Único do Dec. nº 14.213/12.

Diante disso, com base na remissão dos créditos tributários relativos a benefícios instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do art. 155 da Constituição Federal, processado nos termos do Convênio ICMS 190/17, a infração é insubsistente, restando extinto o crédito tributário.

Nos termos expendidos, concluo pela insubsistência da Infração 01.

A Infração 02 trata do recolhimento a menos de ICMS, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto, nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas em decorrência

Em suas razões de defesa, o Autuado sustentou que não ocorrera recolhimento a menos algum em razão de alíquota diversa da prevista na legislação.

Em suma, asseverou que o RICMS-BA/12, em seus artigos 266 e 268, prevê expressamente que as operações internas com as mercadorias auditadas, poderão ser reduzidas de tal forma que a carga tributária incidente corresponda a 7%, ou a 12%.

O Autuante, ao proceder a informação fiscal, esclareceu que o Impugnante tributou corretamente a maioria das saídas com tais produtos, exceto essas que são o objeto desta infração. Explicou que o Defendente não atentou que o Dec. 7799/00, excluiu o Papel Higiênico do rol de produtos com o benefício fiscal ali previsto, a partir de 01/04/2013 e, na mesma data, o RICMS-BA/2012, concedeu redução de base de cálculo geral para o tal, de modo que a carga tributária final seja 12%. Observou também que a partir de 01/01/2014, foi retirada a redução de base de cálculo das mercadorias, margarina, vinagre, leite em pó, e, no caso deste último, a redução ficou mantida exclusivamente para os produtos industrializados na Bahia.

Depois de examinar os elementos que compõem esse item da autuação, constato que assiste razão ao Autuante, ao sustentar que em relação ao item, papel higiênico, arrolado no levantamento fiscal, foi excluído do rol dos produtos com benefício fiscal previsto no Dec. 7799/00, quando a partir de 29/03/2013, foi concedida a redução da base de cálculo, de modo que a carga tributária seja de 12%, no RICMS-BA/12, *in verbis*:

“Art. 268 ...

[...]

*XLIII - das operações internas com papel higiênico realizadas de estabelecimento industrial ou atacadista, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12 % (doze por cento);*

*Nota: O inciso XLIII foi acrescentado ao caput do art. 268º pela Alteração nº 12 (Decreto nº 14.372, de 28/03/13, DOE de 29/03/13), efeitos a partir de 29/03/13.”*

No que se refere às mercadorias, margarina e vinagre, verifico também que a partir de 01/01/2014, efetivamente, foi retirada a redução de base de cálculo, *in verbis*:

*Art. 268*

[...]

*XXVII - revogado;*

*Nota: O inciso XXVII do caput do art. 268 foi revogado pela Alteração nº 20 (Decreto nº 14.898, de 27/12/13, DOE de 28 e 29/12/13), efeitos a partir de 01/01/14. Redação originária, efeitos até 31/12/13:*

*“XXVII - das operações internas com vinagre, charque e margarina, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária de 7% (sete por cento);”*

Em relação ao produto leite em pó, também, apesar de ter sido excluída a redução da base de cálculo, sendo mantida a redução exclusivamente para os produtos industrializados na Bahia, *in verbis*:

“Art. 268

[...]

*XXV - revogado*

*Redação anterior dada ao inciso XXV do caput do art. 268 pela Alteração nº 20 (Decreto nº 14.898, de 27/12/13, DOE de 28 e 29/12/13), efeitos a partir de 01/01/14 a 16/06/15: “XXV - das operações internas com leite em pó e composto lácteo em pó, fabricados neste Estado, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 7% (sete por cento);”*

Compulsando o levantamento fiscal, cuja cópia foi entregue ao Autuado, constato que esses são os itens arrolados, e que se constituem a exigência fiscal objeto da autuação.

Por restar evidenciado nos autos que o Impugnante não apontou nem identificou qualquer inconsistência no demonstrativo de apuração, que discrimina individualizadamente cada uma das operações que resultou na exigência fiscal, entendo que o Autuado não consegue elidir o

cometimento desse item do Auto de Infração.

Assim, concluo pela manutenção da autuação em relação à Infração 02.

As Infrações 03, 04 e 05, cuidam da falta de recolhimento do imposto apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios fechados de 2013 e 2014, respectivamente, relativa à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas - Infração 03, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária - Infração 04 e 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 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 entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária - Infração 05.

Em sua defesa, o Impugnante que também atua no varejo de carnes - açougues, fabricação de produtos de padaria e confeitaria com denominação própria, e para o desempenho das atividades mencionadas, adquiriu os produtos cuja finalidade, foi de utilização no processo de transformação produção respectivamente. E que conseqüentemente, essas mercadorias foram consumidas e não deveriam compor mais o estoque, e para tal, emitiu Notas Fiscais com o CFOP 1.949, com fim específico de retirá-las do estoque justificando seu uso, como por exemplo, a transformação da carne bovina in natura em carne do sol/salgada, coxão bovino em acém e/ou filé especial entre outros relacionados com nosso açougue, além das especiarias elaboradas na padaria do próprio estabelecimento, como insumo efetivamente apropriado.

Saliento que, para serem consideradas no levantamento fiscal as transformações alegadas na defesa, caberia ao Impugnante escriturar o livro registro da produção, para registrar todas as aquisições que se destinaram à transformação, e que tiveram saídas de forma distinta das entradas e classificadas como outra mercadoria, especificando, inclusive, o índice de conversão da matéria prima utilizada no novo produto que tiver sido dada saída com quantidade e preço distinto das aquisições, ou seja, não basta apenas emitir uma Nota Fiscal, com CFOP 1.949. Ademais, o Defendente não carregou aos autos qualquer comprovação inequívoca de que ocorrera omissão de saídas relativas a qualquer um desses itens.

No tocante à alegação de que a divergência apresentada ocorreu mediante transmissão da Escrituração Fiscal Digital - EFD de competência 02/2013, uma vez que ocorrera equívoco por parte de sua equipe de colaboradores que atuam em seu departamento fiscal, no qual foi informado a esta repartição, o saldo do estoque em 28/02/2013, e o correto seria em 31/12/2012, comungo com o entendimento do Autuante, que iniciada a ação fiscal, não há como alterar os dados relativos aos saldos dos estoques que além da existência de impedimento legal, os referidos saldos decorrem de contagem física das mercadorias em estoque ao final de cada exercício.

Depois de examinar o levantamento fiscal que apura esses itens da autuação, verifico que se afiguram devidamente apuradas, conforme discriminação a seguir:

*i)* Conforme estabelece o art. 13, inciso I da Portaria 445/98, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, sendo o valor das saídas omitidas superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a das saídas - Infração 03.

*ii)* Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de

terceiros desacompanhada de documentação fiscal - Infração 04, conforme art. 15, inciso I, alínea “a” Portaria 445/98, e RICMS-BA/12.

*iii)* É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas à antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada - Infração 05, conforme art. 10, inciso I, alínea “b” Portaria 445/98.

Não vislumbro nos autos, ao contrário do que alegou a defesa, qualquer ofensa aos princípios da verdade material e da boa-fé, uma vez que, nos presentes, a acusação fiscal foi lastreada em levantamento fiscal que discrimina individualizadamente todas as operações que resultaram na exigência fiscal, com base na documentação fiscal do estabelecimento autuado.

Concluo pela subsistência das Infrações 03, 04 e 05.

O pleito defensivo atinente à redução ou dispensa de multa não pode ser acolhido, uma vez que a pena indicada na autuação é decorrente de descumprimento de obrigações principais e, portanto, fora da competência das Juntas de Julgamento Fiscal deste Conselho de Fazenda.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269193.0002/18-3**, lavrado contra **CODICAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$330.725,25**, acrescido das multas 60% sobre R\$60.968,62, e 100% sobre R\$269.756,63, previstas nas alíneas “a” e “d”, do inciso II, e no inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de março de 2019.

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEIA - JULGADOR