

A. I. Nº - 281231.0006/19-3  
AUTUADO - DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.  
AUTUANTE - MARCO ANTONIO PORTO CARMO  
ORIGEM - INFAC COSTA DO CACAU  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 27/11/2019

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0162-01/19**

**EMENTA:** ICMS. ALÍQUOTA. APLICAÇÃO ERRÔNEA NAS OPERAÇÕES DE SAÍDA. RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO. **a)** ATRAVÉS DE NOTAS FISCAIS; **b)** ATRAVÉS DE ECF. Rejeitadas as preliminares de nulidade. As infrações restaram caracterizadas, todavia foram alcançados pela decadência os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a abril de 2014. Infrações parcialmente subsistentes. Não acolhido o pedido de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 03/05/2019, e lançado crédito tributário no valor histórico de R\$563.293,59, em decorrência das seguintes infrações à legislação do supracitado imposto:

Infração 01 – 03.02.02: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas, através de notas fiscais, de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 e 2015, no valor de R\$125.743,42.

Enquadramento Legal: artigos 15, 16 e 16-A, da Lei nº 7.014/96. Multa aplicada: art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 – 03.02.02: Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias, através de ECF, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 e 2015, no valor de R\$437.550,17.

Enquadramento Legal: artigos 15, 16 e 16-A, da Lei nº 7.014/96. Multa aplicada: art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 07/05/19, e ingressou tempestivamente com defesa administrativa em 25/06/19, peça processual que se encontra anexada às fls. 17/27. A Impugnação foi formalizada através de petição subscrita por seu representante legal, o qual possui os devidos poderes, conforme instrumento de procuração, constantes nos Autos à fl. 30.

Em sua peça defensiva, a Impugnante inicia suscitando preliminar de decadência da exigibilidade das obrigações referentes ao período de 01/01/2014 a 30/04/2014. Afirma que não podem prosperar com base no que dispõe o art. 156, V do Código Tributário Nacional.

Na sequência, argui a nulidade da autuação com base no entendimento de que a lavratura do auto de infração deve, necessariamente, ocorrer no local da inspeção, e que não tendo sido observado esse requisito, o mesmo é nulo.

Considera que a infração lavrada, fora do ambiente comercial da Recorrente, não contem elementos fundamentais ao bom exercício do direito de defesa e do contraditório.

Acrescenta que a falta da discriminação das notas fiscais e respectivos valores que serviram de amparo para o levantamento efetuado redundaram em erro do Fiscal, e alega que tal fato desobedece o disposto no art. 142 do CTN, que transcreve.

Assevera que os lançamentos devem contar com a devida clareza, restando nulas as notificações que deixam de informar as notas fiscais, emitentes e valores corretos que geraram a sua emissão, cerceando a plena defesa.

Em relação ao mérito, faz breve comentário sobre o princípio constitucional da não cumulatividade, abordando o direito ao crédito para efeito de compensação com o débito do imposto, e afirmando que os créditos utilizados pela Recorrente foram os que estão previstos em lei.

Acrescenta que, estando suspensa a exigibilidade do tributo, e face a interposição da presente defesa, as multas aplicadas devem necessariamente permanecer com a exigibilidade suspensa, sendo vedada sua inscrição em dívida ativa.

Reclama da pesada carga tributária, acrescentando que as multas impostas são reveladores da integral incapacidade de pagamento, enfatiza a vedação estabelecida no art. 150, da C.F., e aduz que prevalecendo o crédito tributário exigido pelo Fisco Estadual, caracterizado estará o confisco, pois o imposto e seus acréscimos são superiores à capacidade econômica do contribuinte.

Em relação à infração 01, diz que algumas exclusões são necessárias, tudo de conformidade com planilhas que informa anexar identificando todos os lançamentos.

Alega que há transferências internas para uso em produção própria – Produtos que são retirados dos estoques para utilização na elaboração de produtos ou de embalagem de forma diversa, cujos documentos fiscais são emitidos para ajustes dos estoques, e que a tributação deve ocorrer quando das saídas dos produtos elaborados, com NF emitida utilizando 5.926 como CFOP.

Acrescenta estarem inclusas na exigência transferências de materiais de uso/consumo/embalagem. Aduz que essas são beneficiadas com isenção prevista no inciso XXII do artigo 265 do RICMS, que foram feitas com registro do CFOP 5.949 e que podem ser identificadas pela própria descrição (sacolas, bandejas e copos para uso das próprias lojas).

Mencionou, ainda, que mercadorias beneficiadas por isenção e que tiveram o imposto cobrado anteriormente, por substituição tributária, foram também indevidamente incluídas no levantamento.

Dessa forma, elabora o resumo abaixo, identificando os valores que entende que devem ser excluídos, bem como os remanescentes, que totaliza R\$50.264,98, que reconhece como devido.

Valor COBRADO	125.743,42
Decadencia	- 6.847,88
5.926 - Transf internas para uso em produtos próprios	- 12.924,91
5.949 - Transf materiais uso/consumo/embalagem	- 55.058,27
Isentas e ST	- 647,38
<b>TOTAL DEVIDO</b>	<b>50.264,98</b>

  

Mês	Ano	VALOR
5	2014	42,82
6	2014	640,25
7	2014	2.222,46
8	2014	105,40
9	2014	657,70
10	2014	178,89
11	2014	4.232,15
12	2014	14.990,82
1	2015	14.316,85
2	2015	2.563,74
3	2015	357,64
4	2015	2.837,93
5	2015	507,96
6	2015	4.114,59
7	2015	416,72
8	2015	394,60
9	2015	446,98
10	2015	253,44
11	2015	213,01

12	2015	771,03
		50.264,98

No que diz respeito à infração 02, assevera que alguns exclusões devem ser realizadas no levantamento fiscal e apresenta uma relação de mercadorias às fls.... de sua peça defensiva.

Entende que os lançamentos dos produtos mencionados na referida relação devem ser excluídos da autuação.

Ao final, requer o julgamento pela improcedência ou pela procedência em parte, conforme razões apontadas.

O autuante presta informação fiscal, às fls. 32/36, inicialmente ressaltando que o Auto de Infração está acompanhado de todos os demonstrativos relacionados às infrações acima descritas, salientando que tanto foram entregues cópias impressas, conforme atestam os documentos presentes ao processo, como em meio digital, devidamente registrada a entrega no recibo à fl. 10.

Em relação à arguição de decadência, entende que não procede o argumento defensivo.

Quanto as demais arguições de nulidade, aduz que o procedimento fiscal seguiu o determinado no §12, do art. 39 do RPAF/BA, que prevê a possibilidade da lavratura na repartição fiscal, local em que se deu a lavratura do auto de infração, após recebimento de livros e documento fiscais do fiscalizados, bem como de todas as verificações necessárias e constantes nos roteiros de fiscalização contidas na Ordem de Serviço.

Enfatiza que os demonstrativos elaborados trazem com total clareza as notas fiscais, data, descrição de mercadorias, valores, percentual de multa, etc, estando presentes todos os elementos necessário para o exercício da plena defesa.

Ressalta, ainda, que a exigência fiscal decorre, apenas, da diferença de alíquota aplicada pela empresa e a efetivamente prevista na legislação, não havendo, portanto, nenhuma relação com negativa de crédito fiscal.

No mérito, em relação à infração 01, sobre o primeiro questionamento defensivo (“transferências internas para uso em produção própria”) diz que sobre esse questionamento há que se analisar, inicialmente, como deve ocorrer a sistemática dos registros fiscais de saídas de produtos para reclassificação ou formação de Kit, ou outro produto, bem como o procedimento a ser adotado referente as entradas e saídas dos produtos reclassificados ou formados, resultantes daquelas saídas.

Explica que saídas para reclassificação devem ser entendidas como sendo a emissão de notas fiscais para registrar a utilização de determinadas mercadorias para formação de outras, tendo como finalidade o controle de estoque e demonstração fiscal da operação.

Relata que a empresa ao adquirir mercadorias, tais como, feijão, arroz, óleo, café, açúcar, sal, charque, fubá de milho, biscoito, etc., deve registrar as entradas com CFOP 1102 (compra para comercialização), efetuando, posteriormente, vendas dessas mercadorias individualmente, registrando as saídas com CFOP 5102.

Aduz que caso efetue formação da chamada cestas básicas com esses produtos, deve efetuar registro dessas saídas com CFOP 5926, para, em seguida, efetuar o registro da entrada do produto resultante da reclassificação, no caso “cesta básica” com CFOP 1926, e posteriormente, ao efetuar a venda dessa mercadoria, resultante da reclassificação (“cesta básica”) deve registrar as saídas com CFOP 5102.

Assevera que, no caso em tela, a empresa não adotou em nenhum momento, para as mercadorias relacionadas a esta infração essa forma de registros. Afirma que a empresa limitou-se a registrar saídas sob CFOP 5926 sem tributação alguma.

Acrescenta que, da análise de sua escrita fiscal, não há nenhuma demonstração de como registrou tanto as entradas dos produtos resultantes de supostas saídas para formação ou reclassificação de mercadorias, sob CFOP 5926, nem, tampouco, há em sua escrita fiscal demonstração de como efetuou as saídas dessas supostas mercadorias formadas.

Cita alguns exemplos das mercadorias relacionadas no demonstrativo que embasa esta infração (presunto, mortadela, manteiga, charque, queijo, etc), dizendo que apesar de serem mercadorias tributadas, as mesmas saíram sem tributação, sob CFOP 5926. Acrescenta que buscando-se nos registros fiscais da empresa não há como se identificar quais produtos resultaram dessas supostas reclassificações, ou, como nomeou a empresa como “Transferências internas para uso em produção própria”, ou seja, que não há o registro das saídas tributadas desses supostos produtos formados ou produzidos.

Quanto ao segundo questionamento, relativo à transferências de materiais de uso, consumo e embalagem, cujas saídas, afirmou o autuado, terem ocorrido sob CFOP 5949, primeiramente registra que o CFOP 5557 é o correto para saídas/transferências de mercadorias de uso consumo.

Em seguida, diz que a defesa não aponta sobre quais mercadorias se refere, e que, conforme se verifica na planilha mencionada, sob esse CFOP, há uma enorme diversidade de mercadorias, sendo que não se enquadrariam, pela descrição, como sendo destinadas ao uso e consumo, a exemplo de: adoçante, filé de sardinha Gomes da costa, ralador, batata palito congelada, peito de peru, queijo, etc.

Acrescenta que, nos registros de entrada do autuado (escrituração fiscal digital - EFD, arquivos em txt anexados ao processo, através da Mídia/CD – fl. 14), somente há registros de 65 entradas com CFOP 1556 (entradas para uso e consumo) de um total de 219.114 registros de entrada, e mesmo assim sem identificação de que mercadorias se tratam, com NCM inexistente (NCM 00000099). Aduz que pesquisando por outro CFOP que trata de registro de entrada de mercadoria para uso e consumo, 1157, neste caso a título de recebimento por transferência, não há, nenhum registro.

Esclarece, ainda, que após analisar, tanto a planilha mencionada pelo autuado, como na sua própria escrita fiscal - EFD, sobretudo nos registros de entrada de mercadorias, constatou que essas mercadorias foram registradas para comercialização, e que em certas situações houve classificação errônea da situação tributária, conforme os exemplos abaixo:

- batata palito - entradas com CFOP 1102 (compra para comercialização - tributadas); CFOP 1409 (transferência para comercialização - substituídas), embora se trate de mercadoria tributada pelo regime normal; CFOP 1152 (transferência para comercialização);;
- adoçante - *idem* ao item anterior;
- ralador - CFOP 2102 e 1102;
- peito Peru - CFOP 1409 - transferência de mercadoria sujeita à subst. tributária (embora seja tributada) e 1102;

Assevera que, embora já considere suficiente para demonstrar a pertinência da exigência fiscal o que foi acima mencionado, destaca mais alguns eventos: na relação de mercadorias que integram o levantamento fiscal da infração em comento, há situações em que se verificam saídas sem tributação, enquanto que, nos registros na escrita fiscal das respectivas entradas, verifica-se o uso de crédito fiscal de ICMS. A título de exemplo cita: papel higiênico, refresco (com exceção de apenas um registro de entrada, porém, com CFOP 1152 - transferência para comercialização), abridor de lata, abridor e furador, abridor e saca rolha, acendedor lume, etc.

No que tange à infração 02, assevera que a empresa limita-se a apresentar um rol de mercadorias que deveriam ser excluídos do levantamento fiscal, sem, contudo, efetuar nenhuma fundamentação a seu pleito.

Ressalta que, não obstante o disposto no art. 143 do RPAF/BA, presta informações a respeito dessas mercadorias:

- Água (*aquárius, h20h*), NCM 2202.1-tributada normalmente;
- ave-NCM 16023290-tributada normalmente;
- brilha pneu - NCM 34029039 e 15200010 - tributada normalmente;
- coco seco - NCM 08011110 - tributada normalmente;
- copo nepon - NCM 39241000-tributada normalmente;
- milho (*p/canjica amarelo, branca, milho para galinha*) NCM 10059010,11042300 - tributada normalmente.

Ao final, requerer que o Auto de Infração seja julgado procedente na sua integralidade.

## VOTO

O lançamento constitui-se de duas infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada.

Apesar das preliminares de nulidade suscitadas pelo impugnante, verifico que o Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, especialmente os artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99.

Os demonstrativos anexados aos autos (mídia à fl. 14), relacionados às infrações em lide, foram entregues em cópias impressas, conforme atestam os documentos presentes ao processo, como também em meio digital, conforme recibo à fl. 10.

Dessa forma, a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que se reportou aos demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitaram a instalação do contencioso.

Também descabe a arguição de que o Auto de Infração não foi lavrado no estabelecimento do infrator, uma vez que o §1º do art. 39 do RPAF-BA/99 prevê que “*O Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar a infração*”. No caso em análise, o Auto de Infração foi lavrado *na repartição fazendária*, portanto, em conformidade com a legislação.

Portanto, tendo sido, também, observados os princípios do processo administrativo fiscal, inexiste violação aos mesmos, sendo atendidos o da ampla defesa e o do contencioso, além do princípio da legalidade, bem como obedecidos os procedimentos regulamentares e normativos, tornando o feito isento de qualquer mácula que o contamine com nulidade, o que leva ao não acolhimento de tais argumentos.

Assim não havendo vícios na lavratura do Auto de Infração, tampouco no decorrer da instrução processual, que possam inquinar de nulidade o lançamento, passo à análise do mérito, como segue.

O presente processo se trata de lançamento fiscal, imputando ao autuado o recolhimento a menor do ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas, através de notas fiscais (infração 01) e através de ECF (infração 02), de mercadorias regularmente escrituradas.

Em prejudicial de mérito, o autuado arguiu a decadência do lançamento, do período compreendido entre janeiro e abril de 2014, alegando já ter extrapolado 5(cinco) anos da ocorrência do Fato Gerador.

A respeito do tema, deve ser destacado que o entendimento que vem prevalecendo neste Conselho de Fazenda é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o referido dispositivo

aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, situações que devem ser enquadradas na regra do art. 173, I, do CTN.

Destarte, podemos chegar as seguintes conclusões:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150 do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo de decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.
3. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

Nesta linha de raciocínio, a infração que deu origem ao Lançamento de Ofício em lide, a qual está relacionada com débito onde há algum pagamento a ser homologado, submete-se ao regramento do art. 150, § 4º, do CTN (Código Tributário Nacional), onde há a homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Considerando que o ato de lançamento formalizado através do presente Auto de Infração se tornou perfeito e acabado com a ciência do contribuinte verificada em 07/05/2019 (fl. 03), os fatos geradores ocorridos de janeiro a abril de 2014, para as duas infrações em comento, efetivamente foram atingidos pela decadência, pois o fisco dispunha de prazo até 30/04/2019 para formalizar o lançamento de ofício, de forma que os créditos tributários reclamados nessas datas ficam extintos, incidindo a regra do art. 156, inc. V do CTN, que apresenta o seguinte teor:

*Art. 156 – Extiguem o crédito tributário:*

(...)  
V – a prescrição e a decadência.

Passo agora a enfrentar as demais questões de mérito.

Em relação à infração 01, o autuado entende que algumas exclusões no lançamento fiscal são necessárias, alegando que: há transferências internas para uso em produção própria, que também foram incluídas indevidamente transferências de materiais de uso/consumo/embalagem, bem como algumas mercadorias beneficiadas por isenção e/ou que tiveram o imposto cobrado anteriormente por substituição tributária.

Reconheceu como devido o montante de R\$50.264,98.

Todavia, da análise dos elementos constitutivos do processo, constato que não assiste razão ao autuado, pois como bem frisou o autuante, no que diz respeito ao questionamento do autuado de que faz parte da autuação transferências internas para uso em produção própria, caso o mesmo efetue formação da chamada cestas básicas, deve efetuar registro dessas saídas com CFOP 5926, para, em seguida, efetuar o registro da entrada do produto resultante da reclassificação, no caso “cesta básica” com CFOP 1926, e posteriormente, ao efetuar a venda dessa mercadoria, resultante da reclassificação (“cesta básica”) registrando as saídas com CFOP 5102.

Entretanto a empresa não adotou em nenhum momento, para as mercadorias relacionadas a esta infração essa forma de registros, limitando-se a registrar saídas sob CFOP 5926 sem tributação alguma.

Para citar alguns exemplos das mercadorias relacionadas no demonstrativo que embasa esta infração (presunto, mortadela, manteiga, charque, queijo, etc), apesar de serem mercadorias tributadas, as mesmas saíram sem tributação, sob CFOP 5926, não tendo sido identificado nos registros fiscais da empresa quais produtos resultaram dessas alegadas reclassificações (transferências internas para uso em produção própria), ou seja, não há o registro das saídas tributadas desses supostos produtos formados ou produzidos.

Quanto ao questionamento, relativo à transferências de materiais de uso, consumo e embalagem, cujas saídas, afirmou o autuado, terem ocorrido sob CFOP 5949, verifica-se na planilha anexada pelo autuado que há uma grande diversidade de mercadorias, mas que não se enquadrariam, pela descrição, como sendo destinadas ao uso e consumo (adoçante, filé de sardinha Gomes da costa, ralador, batata palito congelada, peito de peru, queijo, etc.).

Ademais, o CFOP correto para saídas/transferências de mercadorias de uso consumo é o CFOP 5557.

Vale ainda ressaltar que nos registros de entrada do autuado (mídia – fl. 14), somente há registros de 65 entradas com CFOP 1556 (entradas para uso e consumo) de um total de 219.114 registros de entrada, e mesmo assim sem identificação de que mercadorias se tratam, com NCM inexistente (NCM 00000099), e com CFOP 1157, que também trata de registro de entrada de mercadoria para uso e consumo, não há nenhum registro a título de título de recebimento por transferência.

Portanto, da análise da planilha mencionada pelo autuado, como na sua própria escrita fiscal - EFD, sobretudo nos registros de entrada de mercadorias, constata-se que as mercadorias questionadas foram registradas para comercialização, restando evidenciado o recolhimento a menor do ICMS, em função da aplicação incorreta da alíquota nas notas fiscais de saídas, conforme levantamento fiscal (mídia à fl. 14).

Infração subsistente.

No que tange à infração 02, o autuado limitou-se a apresentar um rol de mercadorias, dizendo que deveriam ser excluídos do levantamento fiscal, sem, contudo, apresentar nenhuma fundamentação a respeito do seu pleito.

Nos termos do art. 123, do RPAF-BA/99, foi garantido ao autuado o direito de fazer a impugnação do lançamento de ofício, aduzida por escrito e acompanhada das provas que possuísse, inclusive, levantamentos e documentos que pudessem se contrapor a ação fiscal, o que não ocorreu de forma a elidir a autuação.

Vale, ainda, observar que conforme dispõe o artigo 143, do mesmo regulamento supracitado a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal.

Por outro lado, o autuante fundamentou sua autuação com base nas planilhas constantes do CD à fl. 14, valendo ainda ressaltar que as mercadorias elencadas pelo impugnante são todas tributadas (água aquárius h20h - NCM 2202.1; -ave-NCM 16023290; brilha pneu - NCM 34029039 e 15200010;-coco seco - NCM 08011110; copo neopon - NCM 39241000 e milho (p/canjica amarelo, branca, milho para galinha) - NCM 10059010,11042300).

Destarte, resta caracterizada a infração.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, em função da exclusão dos valores exigidos nos meses de janeiro a abril de 2014, para as duas infrações em debate, por terem sido alcançados pela decadência, restando a ser exigido no presente processo

o montante de R\$546.847,33, sendo R\$118.895,54 para a infração 01 e R\$427.951,79 para infração 02.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281231.0006/19-3, lavrado contra **DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$546.847,33**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de outubro de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR