

**A. I. N°** - 281231.0003/19-4  
**AUTUADO** - DALNORDE COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ALIMENTOS LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCO ANTÔNIO PORTO CARMO  
**ORIGEM** - INFAZ COSTA DO CACAU  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 10/02/2020

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0275-03/19**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL INDEVIDO. a)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM ISENÇÃO DO IMPOSTO. Acatada a alegação de decadência. Infração parcialmente subsistente. **b)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM PAGAMENTO DE IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Acatada a alegação de decadência. Infração subsistente. **c)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIA COM SAÍDAS SUBSEQUENTE BENEFICIADAS COM ISENÇÃO OU REDUÇÃO DO IMPOSTO. Acatada a alegação de decadência. Infração subsistente. **d)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO. Acatada a alegação de decadência. Infração parcialmente caracterizada. **e)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. UTILIZAÇÃO A MAIS. Infração não elidida. **2. ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO. DÉBITO A MENOS EM OPERAÇÕES COM ECF.** O Autuado não elide a acusação fiscal. Acatada a alegação de decadência. Infração parcialmente subsistente. **3. RECOLHIMENTO A MENOS. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.** O Autuado não elide a acusação fiscal. Acatada a alegação de decadência. Infração parcialmente subsistente. **4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO.** Contribuinte não logra êxito em elidir a autuação. Infração caracterizada. **5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS.** O Impugnante não trouxe comprovação do recolhimento do imposto nas saídas. Parte do lançamento fulminado pela decadência. Infração parcialmente subsistente. **6. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EMISSÃO DE OUTRO DOCUMENTO FISCAL DIFERENTE DO EXIGIDO EM LEI.** A legislação tributária estadual determina a emissão de notas fiscais eletrônicas pelos contribuintes do ICMS, que realizarem vendas de mercadorias destinadas a contribuintes localizados em outra Unidade da Federação, para documentar tais operações. O não atendimento resulta na aplicação da multa de 2% sobre o valor da operação. Infração subsistente. Alegação de decadência acatada. Rejeitadas nulidades arguidas. Não acolhido pedido de cancelamento ou redução das multas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 21/03/2019, exige o crédito tributário no valor de R\$186.939,75, em decorrência das seguintes infrações à legislação baiana do ICMS:

**Infração 01 - 01.02.03.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de janeiro a abril, junho, agosto e setembro de 2014, janeiro, março a maio e setembro de 2015. Exigido o valor de R\$1.458,70, acrescido da multa de 60%;

**Infração 02 - 01.02.06.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a abril, julho a novembro de 2014, janeiro a junho, setembro a dezembro de 2015. Exigido o valor de R\$20.572,90, acrescido de multa de 60%;

**Infração 03 - 01.02.26.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução do imposto, nos meses de janeiro a abril, setembro a novembro de 2014, janeiro, abril, agosto a dezembro de 2015. Sendo lançado o valor de R\$3.994,11, acrescido da multa de 60%;

**Infração 04 - 01.02.42.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, nos meses de janeiro a abril de 2014. Exigido o valor de R\$10.832,65. Acrescido de multa de 60%;

**Infração 05 - 01.02.74.** Utilização a mais de crédito fiscal de ICMS referente à antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação, nos meses de janeiro a dezembro de 2015. Sendo lançado o valor de R\$6.881,47, acrescido de multa de 60%;

**Infração 06 - 03.02.04.** Recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de janeiro a abril de 2014. Exigido o valor de R\$50,58, acrescido de multa de 60%;

**Infração 07 - 03.02.05.** Recolhimento a menos do ICMS em decorrência de erro na determinação da base cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a agosto, novembro e dezembro de 2014, janeiro a julho de 2015. Exigido o valor de R\$25.766,76, acrescido de multa de 60%;

**Infração 08 - 07.01.01.** Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de janeiro a abril e junho a agosto de 2014. Exigido o valor de R\$1.298,04, acrescido de multa de 60%;

**Infração 09 - 07.15.02.** Recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, nos meses de janeiro, maio e dezembro de 2014, setembro e dezembro de 2015. Exigido o valor de R\$5.333,70, acrescido de multa de 60%;

**Infração 10 - 16.03.09.** Utilização indevida da Nota Fiscal Modelo 1 ou Modelo 1-A em substituição a Nota Fiscal Eletrônica, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015. Exigido o valor de R\$110.750,84, decorrente da multa de 2%, sobre o valor dos documentos fiscais irregulares emitidos.

O Impugnante ingressa com defesa tempestiva, às fls. 209 a 228, nos termos, a seguir sintetizados.

Inicialmente observa que se estar diante da clara decadência da exigibilidade das obrigações referentes ao período de 01/01/2014 a 28/02/2014, os quais não podem prosperar por conta da decadência explícita no inciso V, do art. 156, do Código Tributário Nacional - CTN, visto que lançadas em 21/03/2019. Afirma que são atingidos os lançamentos feitos nas Infrações 01, 02, 03, 04, 06, 07, 08, 09 e 10, referentes a tais períodos de apuração.

Aponta para a necessidade da lavratura do Auto de Infração, ordinariamente, ser realizada no estabelecimento autuado, e, em não sendo possível, por razões fundamentadas e excepcionais,

admite-se que também, sejam lavrados na repartição fazendária ou no local onde se apurar a infração.

Diz que tal obediência a regra geral, deve-se a clara preocupação do legislador é a de não autorizar o agente da fiscalização a adiar a aplicação da penalidade, ao prescrever que se lavre o auto no local da inspeção sob pena de o Auditor Fiscal ser responsabilizado. Continua assinalando que a lavratura dos autos de infração deve, necessariamente, ocorrer no local da inspeção, não tendo sido observado esse requisito, o auto de infração é nulo.

Com relação à clareza e precisão que se exige no Processo Administrativo Fiscal, assegura que não pode se curvar a decisão ora combatida, haja vista que é cristalino que a infração lavrada, fora do ambiente comercial, não contém elementos fundamentais ao bom exercício do direito de defesa e do contraditório.

Afirma que a falta da discriminação das notas fiscais e respectivos valores que serviram de amparo para o levantamento efetuado redundaram em erro do Autuante, conforme o demonstrado no quadro “acima”. Assevera que tal fato por si só eiva de nulidade os autos de infração lavrados, pois desobedece ao art. 142, do CTN.

Revela que a igualdade constitucional que prevê a plena defesa, exige que os lançamentos devem contar com a devida clareza, restando nulas as notificações objeto da autuação, dado que deixa de informar as notas fiscais, emitentes e valores corretos que geraram a emissão da notificação, cerceando a plena defesa.

Menciona que não possuindo as condições de exigibilidade forense, onde a liquidez e certeza devem e precisam restar provados, resta nula a notificação, devendo tal qualidade lhe ser atribuída pela autoridade administrativa, sob pena de vê-la decretada pelo Poder Judiciário.

Registra que, eventualmente não havendo acolhida às preliminares, adentramos ao mérito para demonstrar que o direito reclamado pelo fisco estadual não existe.

Diz ser característica do ICMS o princípio constitucional da não cumulatividade, isso porque em cada operação ou prestação é assegurada ao contribuinte uma dedução correspondente aos montantes cobrados nas operações ou prestações anteriores.

Observa que o direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

Explica que a escrituração do crédito fiscal será efetuada pelo contribuinte no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar: a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade; o direito à utilização do crédito.

Afirma que tem direito ao crédito do imposto em relação às mercadorias adquiridas com o imposto antecipado parcialmente pelos contribuintes cujo imposto seja apurado pelo regime de conta-corrente fiscal, cabendo a sua escrituração no quadro “Crédito do Imposto - Outros Créditos” do livro Registro de Apuração do ICMS, no período em que ocorrer o recolhimento. Continua sustentando que os créditos utilizados foram os que estão previstos em lei e devidamente comprovados com a documentação fiscal correspondente, todos devidamente comprovado nos autos.

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

Registra que são várias as agruras sofridas pelas empresas nacionais devido à pesada carga tributária a elas imposta. Prossegue destacando que as leis são confusas e obscuras, ou ainda são apenas mais uma bandeira da burocracia que destrói nosso País. Diz que tal fato pode ser

observado no tumulto legislativo ao qual estão submetidas as empresas nacionais, no tocante a importação e a consequente sujeição à tributação do não menos confuso ICMS.

Afirma que ao importar os produtos, a empresa é obrigada a recolher a alíquota de ICMS sobre o valor da mercadoria, para depois creditar-se deste valor em seus livros fiscais.

Observa que o valor alocado pelas notificações e as multas impostas, são reveladores da integral incapacidade de pagamento, quer pelo patrimônio empresarial, quer pelo patrimônio pessoal, enfatizando que essa prática é vedada pelo inciso IV, do art. 150, da CF/88.

Assevera que as multas, conforme legislação atualmente em vigor, somente poderiam ser de 2%, sobre o valor corrigido, e não no percentual que foi imposto, o qual não consta no Auto de Infração.

Afirma 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.

Observa que o Autuante lançou tributos em produtos não inclusos no regime de Substituição Tributária - ST, indevidamente constantes das planilhas elaboradas pelo fisco. Enumera às fls. 215 a 216, os produtos que não são enquadrados na ST e, portanto, o crédito relativo aos mesmos tem respaldo legal e devem ser excluídos do levantamento. Remata assinalando que se impõe o restabelecimento da ordem dos fatos, para excluir tais cobranças do Auto de Infração.

Infração 09 - Observa que o valor cobrado de R\$5.333,70, referente aos exercícios de 2014 e 2015 colide com o entendimento da administração fazendária de que na situação é devida a multa prevista na alínea "d", do inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/96. Frisa que, exceto pelos valores abrangidos pela decadência, os demais devem ser retificados para incidência da multa indicada.

Infração 10 - registra que tendo em vista ter praticado operações de saídas de mercadorias destinadas a contribuintes localizados em outras unidades da Federação, estava obrigado a utilizar notas fiscais eletrônicas, conforme disposto do inciso II, da cláusula segunda, do Protocolo ICMS 42/09. Aplicação da penalidade conforme demonstrativos anexos, haja vista a previsão contida no inciso XXVI, do art. 42, da Lei 7.014/96. Referente aos exercícios de 2014 e 2015, valor cobrado R\$110.750,84.

Afirma descaber a multa aplicada pelas seguintes razões:

- a) A atividade do seu estabelecimento é: 4711302 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados;
- b) A regra para exigência de emissão da NF-e na época dos fatos era ditada pelos Protocolos 10/07 e 42/09 que regiam a matéria;
- c) Por ser da atividade varejista, não era obrigada a emissão de nota fiscal eletrônica, exceto para operações que não as listadas pelo preposto fiscal;
- d) A extinção da nota fiscal modelo 1, no Estado da Bahia, ocorreu a partir de 01/06/2018, com o Dec. Estadual nº 18.406/18;
- e) O estabelecimento, conforme informação extraída do site da SEFAZ/BA, iniciou a emissão de NF-e em 02/02/2017.

Arremata sustentando que as notas fiscais listadas foram emitidas regularmente e de conformidade com as determinações do Convenio ICMS 57/95, vigente quando da ocorrência dos fatos.

Menciona que, conforme preceitua a sua regra matriz na CF/88, o ICMS é um imposto de natureza, notadamente mercantil, que tem como fato gerador operações de circulação de mercadorias. Desconsiderando as operações em que haja substituição tributária, as operações onde geralmente ocorre o fato econômico-jurídico que gera a obrigação do pagamento do ICMS são as saídas, pois

estas, em sua maioria, representam o fato econômico – venda – que completa o ciclo operacional crédito-débito nas apurações do imposto.

Frisa que, como o procedimento fiscal ora impugnado, trata de operações referentes à circulação de mercadorias, o procedimento natural esperado dos fiscais para detectar se houve a omissão de saídas seria o levantamento analítico de estoques, que deveria ser feito partindo do estoque inicial registrado no livro de Registro de Inventário, acrescido das aquisições realizadas do período analisado e deduzidas as saídas promovidas no mesmo período.

Continua ponderando que se a diferença dessa movimentação fosse positiva (saldo da movimentação maior do que o saldo escriturado no livro Registro de Inventário), poderiam concluir que ocorreu omissão de saídas, não lhe cabendo qualquer questionamento. Se a diferença fosse negativa (saldo da movimentação menor do que o saldo escriturado no livro Registro de Inventário), a conclusão seria que as mercadorias foram adquiridas sem documento fiscal ou que este (documento fiscal) não foi registrado nos livros fiscais. Remata frisando que, nesses casos cabe a presunção de que as mercadorias foram adquiridas com recursos não declarados.

Entretanto, assevera não ser isso o que ocorrera no caso concreto, ora combatido. Afirma que, além dos fiscais não terem efetuado o levantamento analítico do estoque, procedimento indispensável para comprovar a infração imputada à empresa, os livros fiscais e contábeis desta comprovam que não houve qualquer infração, estando todas as suas operações registradas, representando seu estoque quantitativamente o saldo de tais operações.

Aduz que a forma de auditoria citada deveria ter sido trabalhada em atendimento aos critérios de avaliação de estoque adotados pela Contabilidade, pois é essa ciência que determina a sua forma de apuração. Observa que o Autuante, ao optar em não adotar tal forma e não seguir a tais mandamentos legais imputou ao ato falha na formulação, pois desrespeitou os fundamentos científico-jurídicos, característicos a este procedimento de exame.

Diz que o Autuante desprezou a base de cálculo constante no SPED que estava diferente do valor dos produtos e cobrou o ICMS sobre a diferença apurada. Observa que os produtos tinham tributação “cheia” sem direito a qualquer redução de base de cálculo. Foi falha de sistema.

Observa que cabe ao Fisco o dever da investigação para efetuar o lançamento do crédito tributário. Frisa que no desempenho de suas atividades, o Autuante deve examinar as informações oferecidas pelo sujeito passivo para efetuar o referido lançamento, estando atrelado aos registros comerciais e fiscais como fonte de pesquisa, podendo se valer de outros meios para formar sua convicção.

Assevera que a constituição do crédito tributário está vinculada à sua existência de fato, e deverá ser comprovada por aquele a quem cabe efetuar o lançamento. Continua frisando que não foi o que de fato ocorreu. Remata mencionando que o Autuante ao realizar uma fiscalização eivada de arbitrariedades, os fiscais presumiram que houve venda de mercadoria sem nota fiscal, não fazendo qualquer prova a respeito e nem sequer diligenciaram no sentido de proceder ao levantamento analítico do estoque.

Sustenta que os documentos juntados ao Auto de Infração carecem de qualquer força probante, posto que, além de se referirem a extratos bancários de terceiro alheio às atividades da reclamante, não comprovam a realização de circulação de mercadorias que pudessem ensejar o pagamento de ICMS.

Afirma que esse entendimento vem sendo adotado pelo Supremo Tribunal Federal e pelos Tribunais de Justiça Estaduais, que assim firmaram posicionamento espelhado no julgamento do RE 80.695-4, cuja ementa reproduz.

Reafirma que as operações mercantis não estão provadas. Diz não ser possível, por consubstanciar ilegalidade ao tributar de ICMS, mero numerário sem prova de circulação, ainda mais quando este numerário extrapola a pessoa do sujeito passivo.

Registra que a eficácia da ação fiscal está apoiada no poder coercitivo que o sujeito ativo detém para exigir o cumprimento da obrigação por parte do sujeito passivo. Prossegue destacando que a falta de apresentação de prova ou a falha na elaboração do elemento probante, no procedimento investigatório, vulnera o ato por vício formal, conduzindo-o à insubsistência, devendo assim ser julgado.

Declara que o legislador constituinte estabeleceu a garantia da propriedade como um dos direitos fundamentais de todos os brasileiros ou estrangeiros aqui residentes, anotando a proteção enquanto a mesma atender sua função social. Revela que, além de apontar as hipóteses em que o direito à propriedade não seria tomado em consideração, a Constituição ainda proibiu os entes públicos necessários de apoderar-se dessa propriedade mediante a edição de atos que pudessem implicar a sua transferência das mãos do contribuinte para as suas.

Assinala que tal proibição está formulada de diversas maneiras, ora requerendo, como o faz no §1º, do art. 145, da CF/88, que o imposto seja graduado segundo a capacidade econômica dos contribuintes, ora devendo ser consideradas as condições pessoais do mesmo, ora exigindo prévia edição de leis (art. 150, inciso I), ora fixando a incidência no tempo (art. 150, inciso III, alíneas “a” e “b”), ou proibindo tratamentos desiguais aos que se encontram em situação idêntica (art. 150, inciso II). E em qualquer hipótese, proibiu que o tributo tivesse efeito de confisco.

Menciona que esse conjunto de princípios deve ser aplicado harmonicamente, para que não se produzam decisões, nem leis desalinhadas dos objetivos de ordem econômico-social que permitam à sociedade desenvolver-se e ter condições de alcançar suas aspirações.

Tece extenso comentário acerca dos princípios constitucionais aplicáveis: da garantia à propriedade privada de bens corpóreos e incorpóreos, da capacidade contributiva, do mínimo vital, da proporcionalidade, e da progressividade, extraídos dos ensinamentos dos juristas pátrios: Alcides Jorge Costa, Roque Antônio Carrazza, Bilac Pinto e Aliomar Baleeiros.

Arremata destacando que, por mais esta razão deve o Auto de Infração, ora impugnado, ser julgado improcedente, eis que maculado pelo vício da inconstitucionalidade.

Conclui pugnando pelo acolhimento da preliminar de decadência, e no mérito, requer a improcedência do Auto de Infração.

Ao proceder à informação fiscal, fls. 232 a 235, o Autuante mantém a autuação alinhando os argumentos a seguir resumidos.

Registra que o Auto de Infração está acompanhado de todos os demonstrativos relacionados às infrações apuradas. Saliencia que tanto foram entregues cópias impressas, conforme atestam os documentos presentes ao processo, como em meio digital, devidamente registrada a entrega no recibo, fl. 207.

Informa que no auto de infração, acompanhado dos demonstrativos, estão presentes todos os elementos formadores da obrigação tributária, fornecendo todas as informações para demonstrar os seus aspectos material, quantitativo, temporal, espacial e pessoal.

No que diz respeito ao argumento da defesa quanto à decadência alcançada para as operações ocorridas no período de 01/01/2014 a 28/02/2014, assinala que a matéria sofreu mudança em virtude revogação do §5º, do art. 107-B, do COTEB, tendo em vista entendimento que passou a ser adotado pela PGE seguindo decisão do STF.

Observa que o CTN prevê dois tipos de contagem para o início de contagem para o prazo decadencial. Destaca que o previsto no art. 173, que se dá quando não há recolhimento; e o contido no §4, do art. 150, que se dá a partir do fato gerador. Afirma que, salvo engano, as infrações descritas no Auto de Infração não se enquadram nessa última hipótese, haja vista a exceção contida no dispositivo legal (art. 150, §4º, do CTN), tendo em vista que o contribuinte adotou procedimento acarretando em recolhimento a menos, como descrito nas Infrações 01, 02 03, 04 e 05.

Revela que, para estas infrações aplicar-se-ia, salvo engano, a previsão contida no art. 173, do CTN, haja vista que o recolhimento a menor decorreu de procedimento do contribuinte somente identificado após o início da ação fiscal, haja vista a conduta contrária à legislação tributária.

Quanto à Infração 08, diz respeito à falta de pagamento de ICMS, sustenta que está sujeita ao início de contagem prevista no art. 173, do CTN.

Em relação à Infração 10, destaca que diz respeito à conduta contrária à legislação tributária e que, portanto, não há recolhimento de ICMS.

Arremata asseverando que o argumento defensivo arguido na preliminar de decadência procede apenas para as Infrações 06, 07 e 09, do Auto de Infração.

No tocante à preliminar de nulidade salienta que o Autuado argui que o Auto de Infração deveria ser lavrado, ordinariamente, onde está estabelecida, no entanto, destaca que em sua própria peça defensiva admite que também seja lavrado na “repartição fazendária”.

Revela que o procedimento fiscal seguiu o determinado no §1º, do art. 39, do RPAF-BA/99. Esclarece que neste dispositivo legal está previsto 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.

Quanto à alegação da “falta de discriminação das notas fiscais e respectivos valores que serviram de amparo para o levantamento efetuado redundaram em erro do Autuante, conforme demonstrado no quadro acima”, Aassevera que: *i*) - os demonstrativos trazem com total clareza as notas fiscais, data, descrição de mercadorias, valores, alíquotas aplicadas, base de cálculo, ao contrário do afirmado pela Defesa, no processo estão presentes todos os elementos necessários para o exercício da plena defesa; *ii*) - apesar de mencionado, a defesa colaciona “quadro” algum em que demonstre a que se refere seu questionamento.

Em relação ao mérito, assinala que o Defendente não apresenta de forma objetiva defesa a alguma das infrações apontadas no Auto de Infração, limitando-se a protestar pelo direito ao crédito fiscal antecipado parcialmente. Quanto a isso, esclarece que a única infração imputada que guardaria relação com o alegado seria a Infração 05. No entanto, da análise do demonstrativo à fls. 72, (cópia devidamente entregue ao Autuado, conforme atesta recibo), percebe-se, de forma nítida, que a exigência decorreu de crédito fiscal lançado na escrita como antecipado parcialmente, no entanto, conforme informado no referido demonstrativo (penúltima coluna) não tendo ocorrido seu recolhimento, ou, em dois meses, apenas, com recolhimento a menos do que utilizado como crédito fiscal. Arremata asseverando que a Defesa trata de suspensão da exigibilidade do tributo. Matéria totalmente estranha ao presente processo.

Argui que a exigência de ICMS devido por substituição tributária não se aplica aos seguintes produtos: Açúcar, Cereal em Barra, Cobertura de Chocolate, Colchonete, Fondant, Pizza, Kit Feijoadá, Pão de Queijo e Massa PPré-CCozida para Lasanha, registra que não há menção a estes produtos nos levantamentos relacionado a essa exigência - Infração 08, conforme se constata nos demonstrativos às fls. 112 a 115.

Destaca que no que diz respeito aos produtos:

Massa PPré-Cozida Pastel - há no demonstrativo acima mencionado a inclusão deste Produto, com a descrição Massa para Pastel - NCM 1902.3. Analisando-se o Anexo 01 (item 33.1), do RICMS/BA, vigente em 2014, há descrição tanto desse NCM como da descrição de mercadoria.

- Salgado - da mesma forma que no item anterior, este produto incluído no levantamento, com NCM 2005.2 - tem previsão contida tanto para o NCM como para descrição da mercadoria – vide item 38 do Anexo 01 do RICMS.

Quanto à alegação de que em relação à Infração 09 - Antecipação Parcial Paga a Menor, caberia apenas a multa prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/96, informa que, sobre

essa matéria dispõe o §1º, do art. 42, da mencionada Lei, que somente cabe apenas a multa, nos casos em que comprovadamente o contribuinte, sujeito ao regime de apuração pelo regime normal, recolher o ICMS pelas saídas posteriores das saídas dessas mercadorias.

Prossegue esclarecendo que no caso em lide se configura duas situações para as quais não se aplica o citado dispositivo legal. Primeiro, o contribuinte não fez prova de recolhimento de ICMS nas saídas das mesmas mercadorias que ensejaram a cobrança do ICMS antecipado parcialmente. Segundo, o Auto de Infração relaciona inúmeras infrações que demonstram não ter ocorrido o pagamento de ICMS devido, pelo menos na sua integralidade, nas saídas do contribuinte.

Registra que em relação à Infração 10, assinala que o Autuado argui que não é devida multa, pois não estava obrigada a emitir nota fiscal eletrônica na época narrada no processo. Explica que, ao contrário do afirmado, o Impugnante estava obrigado à emissão de nota fiscal eletrônica em virtude de emitir notas fiscais para outros Estados, conforme previsto no inciso II, da cláusula segunda, do Protocolo ICMS 42/09.

Revela que as citadas alegações o Autuado mencionando levantamento de estoque, diz respeito a matéria estranha ao presente Auto de Infração.

Registra que ao final da peça defensiva, o Impugnante faz considerações sobre princípio do não confisco, o que salienta que salvo melhor juízo, trata-se de matéria não afeita ao processo administrativo fiscal.

Conclui assinalando que diante das considerações feitas a respeito da decadência das Infrações 06, 07 e 09, pugna pela procedência parcial do Auto de Infração.

## **VOTO**

Inicialmente, cabe enfrentar a preliminar de decadência suscitada pela Defesa, relativa aos lançamentos, cujos fatos geradores ocorreram nos meses de janeiro e fevereiro de 2014, tendo o Impugnante tomado ciência da lavratura do Auto de Infração em 29/03/2019.

Saliento, 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 montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas”.

Quando se apura, no levantamento fiscal, imposto não declarado e não pago, implica inexistência de pagamento ou lançamento a ser homologado, neste caso, aplica-se a regra estabelecida no inciso I, do art. 173 do CTN.

Este tem sido o entendimento assente nos julgamentos de 2ª Instância deste CONSEF.

No presente caso, as Infrações 01, 02, 03, 04, 06, 07 e 09, se referem a operações tributáveis em que o Autuado apurou o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas, por isso, deve ser aplicado o mandamento previsto no §4º, do art. 150 do CTN. Assim, contando-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, as operações, cujos fatos geradores ocorreram no período de janeiro e fevereiro de 2014, foram tragadas pela decadência, haja vista que o Impugnante tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 29/03/2019, fl. 07. Portanto, devem ser excluídos das aludidas infrações os valores apurados nos meses de janeiro e fevereiro de 2014.

Já nas Infrações 08 e 10, é imputado ao sujeito passivo, respectivamente, a falta de recolhimento do ICMS por antecipação e utilização indevida de nota fiscal, não tendo sido declarado o fato jurídico tributário, fica patente que deve ser aplicado o inciso I, do art. 173 do CTN. Logo, essas Infrações não foram alcançadas pela decadência, uma vez que o termo final da decadência



somente ocorreria em 31/12/2019 e o sujeito passivo tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 29/03/2019.

Em suma, considerando o Impugnante tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 29/03/2019, fl. 07, as operações apuradas no âmbito das Infrações 01, 02, 03, 04, 06, 07 e 09, cujos fatos geradores ocorreram até 28/02/2014 foram tragadas pela decadência.

Cabe apreciar a preliminar de nulidade suscitada, pelo fato alegado de o Auto de Infração não ter sido lavrado no estabelecimento Autuado, saliento que esse fato não causou qualquer óbice ao exercício da ampla defesa do Impugnante. Ademais, no §1º, art. 39 do RPAF-BA/99, consta expressamente a faculdade da fiscalização para a lavratura do Auto de Infração na Repartição Fazendária. Logo, não prospera a pretensão da Defesa.

Quanto à alegação de falta de clareza, dos elementos que integram os autos, constato que todas as infrações, cujo cometimento é atribuído ao Impugnante estão lastreadas em demonstrativos analíticos e sintéticos, todos com cópias em mídia CD, devidamente entregues ao Autuado, fl. 202, que explicitam de forma minudente a origem de todas as exigências. A descrição das irregularidades cometidas, o enquadramento legal e a tipificação das multas, também expressam circunstanciadamente de forma clara e objetiva a exigência fiscal. Logo, não há que se falar em falta de clareza na acusação fiscal que embasa e alicerça o lançamento.

Com fundamento no RPAF-BA/99, precipuamente no art. 39, verifico que não há qualquer vício que imponha mácula ao lançamento, pois estão presentes todos os requisitos necessários à lavratura do presente Auto de Infração. Observo também, que não há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação da infração, restando suficientes os elementos presentes nos autos, para se determinar com segurança, a infração, o infrator e o *quantum* devido. O demonstrativo que dá suporte ao Auto de Infração, apensado às fls. 07/16, é suficientemente claro, a respeito da irregularidade apurada, cujas cópias foram entregues ao contribuinte autuado, que exerceu com plenitude a ampla defesa e o contraditório. Dessa forma, não constato a ocorrência de quaisquer das hipóteses previstas na legislação de regência, precipuamente no art. 18 do RPAF-BA/99, capaz de inquinar de nulidade o lançamento de ofício.

No mérito, o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de dez infrações à legislação do ICMS.

As Infrações 01, 02, 03, 04 e 05, imputam ao sujeito passivo a utilização indevida de crédito fiscal, consoante demonstrativos de apuração acostados às fls. 21 a 72, cujas cópias foram devidamente entregues ao Impugnante, em mídia CD, fl. 202.

Em sua Impugnação, o Autuado, além da alegação já enfrentada em sede de preliminar, de que as operações ocorridas nos meses de janeiro e fevereiro de 2014 foram alcançadas pela decadência, não carrou aos autos qualquer elemento de prova que, de forma inequívoca, maculasse os levantamentos fiscais elaborados pela fiscalização que consubstanciam de forma minudente e individualizada a origem de cada operação irregular que resultou na exigência fiscal objeto das Infrações 01, 03, 04 e 05.

Com relação à Infração 02, que cuida da utilização de crédito fiscal, em sua Impugnação, o Autuado apresentou o entendimento de que foram arrolados no levantamento fiscal produtos não sujeitos à Substituição Tributária, citando as mercadorias: Açúcar, Cereal em Barra, Cobertura de Chocolate, Colchonete, Fondant, Pizza, Kit Feijoadá, Pão de Queijo e Massa para Lasanha.

Com relação ao produto Cobertura de Chocolate, depois de compulsar o demonstrativo de apuração, fls. 30 a 62, constato que não se encontra arrolado.

No que diz respeito ao produto colchonete, refere-se à Nota Fiscal de nº 160298, de 16/01/2014, apesar de não constar do Anexo 1 do RICMS-BA/12, a exigência foi tragada pela decadência.

Quanto aos demais produtos apontados pela defesa: Açúcar - NCM 1701 - Item 1(2014), fl. 44, Massa para Pastel - NCM 1902 - Item 33.1, fl. 53, Pão de Queijo - NCM 1905 - Item 33.1, fl. 47, Kit Feijoadá - NCM 0210 - Item 34, fl. 61, Fondant - NCM 1704 - Item 11, fl. 59 e Cereal Barra - NCM 1904 - Item 11, fl. 59, todos estão sujeitos à substituição tributária, portanto, correta está a autuação e devem ser mantidos.

Assim, com o acolhimento da preliminar de decadência relativa às operações ocorridas nos meses de janeiro e fevereiro de 2014 e, ante a constatação de as irregularidades apuradas afiguram-se devidamente preconizadas pela legislação de regência, as Infrações 01, 02, 03 e 04, são parcialmente procedentes nos valores, respectivamente, de R\$1.207,47, R\$11.601,65, R\$2.689,59 e R\$4.652,65.

Nos termos expendidos, a Infração 05 cujas operações não foram objeto de questionamento em relação à decadência, resta mantida.

A Infração 06, trata do recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, conforme demonstrativo acostado às fls. 74 a 86,

Ante a ausência, na Impugnação apresentada pelo Autuado, de qualquer elemento capaz de elidir a acusação fiscal e com o acolhimento da preliminar de decadência relativa às operações ocorridas nos meses de janeiro e fevereiro de 2014, depois de constatar que as irregularidades apuradas afiguram-se devidamente preconizadas pela legislação de regência, mantenho parcialmente a autuação.

Concluo pela subsistência parcial da Infração 06, no valor de R\$12,40.

A Infração 07, cuida do recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na determinação da base cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, conforme demonstrativo acostado às fls. 88 a 86,

Ante a ausência, na Impugnação apresentada pelo Autuado, de qualquer elemento capaz de elidir a acusação fiscal e com o acolhimento da preliminar de decadência relativa às operações ocorridas nos meses de janeiro e fevereiro de 2014, depois de constatar que as irregularidades apuradas afiguram-se devidamente preconizadas pela legislação de regência, mantenho parcialmente a autuação.

Nos termos expendidos, a Infração 07 resta parcialmente caracterizada no valor de R\$25.711,80.

A Infração 08, imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, consoante demonstrativo acostado às fls. 74 a 86,

A Defesa alegou que foram arroladas no levantamento fiscal diversos produtos que não estão sujeitos ao regime de substituição tributária, fls. 215 e 217, dentre os produtos citados somente Massa para Pastel e Salgados constam do levantamento fiscal, fls. 113 a 115, no exercício de 2014.

Ao compulsar os itens constantes do Anexo 1 do RICMS-BA/12, constato que não assiste razão ao Impugnante, uma vez que as mercadorias Massa para Pastel e Salgados, constam, respectivamente, no Item 33.1 - NCM 1902.3 e no Item 38 - NCM 2005.2, do anexo 1, do RICMS-BA/99.

É o que, claramente se depreende da análise conjunta da descrição dos produtos com a NCM constantes nas notas fiscais dos citados produtos, arroladas no levantamento fiscal.

Para propiciar um melhor entendimento da tipificação das NCMs elencadas nos respectivos itens do Anexo 1, vigente em 2014, segue a reprodução da TIPI, do trecho correspondente.

**“Tabela TIPI**

**Capítulo 19**

Preparações à base de cereais, farinhas, amidos, féculas ou leite; produtos de pastelaria.

[...]

*19.02 Massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (de carne ou de outras substâncias) ou preparadas de outro modo, tais como espaguete, macarrão, aletria, lasanha, nhoque, ravioli e canelone; cuscuz, mesmo preparado.*

*1902.1 - Massas alimentícias não cozidas, nem recheadas, nem preparadas de outro modo:*

*1902.11.00 - Que contenham ovos*

*1902.19.00 - Outras*

*1902.20.00 - Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo)*

*1902.20.00 - Massas alimentícias recheadas (mesmo cozidas ou preparadas de outro modo)*

*1902.30.00 - Outras massas alimentícias*

## **Capítulo 20**

Preparações de produtos hortícolas, fruta ou de outras partes de plantas.

[...]

*20.05 - Outros produtos hortícolas preparados ou conservados, exceto em vinagre ou em ácido acético, não congelados, com exceção dos produtos da posição 20.06.*

*2005.10.00 - Produtos hortícolas homogeneizados*

*2005.20.00 - Batatas.”*

Logo, uma vez não elidida a acusação fiscal, mantenho a autuação.

Concluo pela subsistência da Infração 08.

A Infração 09, cuida do recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, conforme demonstrativo às fls. 124 a 201.

Em sua Defesa, o Autuado, além do aspecto decadencial do lançamento alcançado nos meses de janeiro e fevereiro de 2014, pleito já acolhido por ocasião do enfrentamento da preliminar suscitada, alegando que a exigência e o valor cobrado nesse item da autuação colidem com o entendimento deste CONSEF, aduzindo, que nestes casos, somente é devida a multa prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei 7.014/96.

Verifico, da análise dos elementos que emergem do contraditório, que não tem lastro nas reiteradas decisões deste CONSEF, haja vista que aplicação somente da multa de 60%, prevista supracitado dispositivo legal, como pleiteia a Defesa, somente é aplicada quando resta inequivocamente comprovados nos autos que todas as saídas ocorreram com o recolhimento do imposto, eis que, assim expressamente determina o §1º, do art. 42 da Lei 7.014/96, *in verbis*:

*§1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”.*

Resta evidenciado, que a imprescindível comprovação do recolhimento do imposto, não consta dos presentes autos. Ao contrário, o que se depreende nitidamente nos autos é a ocorrência de outras infrações cometidas que indicam o não pagamento integral do imposto pelo Autuado.

Pelo expandido, entendo não ser inaplicável no presente caso somente a multa de 60%, prevista no §1º, do art. 42 da Lei 7.014/96 restando assim caracterizado o acerto da autuação.

Concluo pela subsistência parcial da Infração 09, no valor de R\$5.322,84.

A Infração 10 trata da utilização indevida da Nota Fiscal Modelo 1 ou Modelo 1-A, em substituição à Nota Fiscal Eletrônica, conforme demonstrativo às fls. 118 a 122.

Em suas razões de defesa, o Autuado refutou a acusação fiscal alegando que, por exercer atividade de comércio varejista, era desobrigado a emitir nota fiscal eletrônica e que a Nota Fiscal modelo 1, no Estado da Bahia somente foi extinta em 01/06/2018 pelo Dec. nº 18.406/18.

Esse é o teor do inciso II, da Clausula segunda do Protocolo ICMS 42/2009, *in verbis*:

*“Clausula segunda Ficam obrigados a emitir Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 55, em substituição à Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, a partir de 1º de dezembro de 2010, os contribuintes que, independentemente da atividade econômica exercida, realizem operações:*

*I - destinadas à Administração Pública direta ou indireta, inclusive empresa pública e sociedade de economia mista, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;*

*II - com destinatário localizado em unidade da Federação diferente daquela do emitente;*

*III - de comércio exterior.”*

Depois de examinar os elementos que constituem a acusação fiscal e a legislação de regência, precipuamente o acima reproduzido inciso II, da Cláusula segunda, Protocolo ICMS 42/2009, constato, de forma inequívoca, que não assiste razão ao Impugnante em suas alegações defensivas, haja vista que, nas operações interestaduais, a obrigatoriedade da emissão de notas fiscais eletrônicas independe do ramo de atividade exercido pelo emitente. Portanto, a acusação fiscal está correta e afigura-se em total convergência com o RICMS-BA/99 e com a sanção expressamente prevista no inciso XXVI, do art. 42 da Lei 7.014/96.

Logo, concluo pela subsistência da Infração 10.

Assim, nos termos expendidos, concluo pela subsistência parcial do lançamento nos termos discriminados a seguir.

DEMONSTRATIVO COMPARATIVO DE DÉBITO - A. I. x JULGAMENTO					
INFRAÇÃO	A. I.	DECADÊNCIA	JULGAMENTO	MULTA	CONCLUSÃO
01	1.458,70	251,23	1.207,47	60,0%	PROC. EM PARTE
02	20.572,90	8.971,25	11.601,65	60,0%	PROC. EM PARTE
03	3.994,11	1.304,52	2.689,59	60,0%	PROC. EM PARTE
04	10.832,65	6.180,00	4.652,65	60,0%	PROC. EM PARTE
05	6.881,47	-	6.881,47	60,0%	PROCEDENTE
06	50,58	38,18	12,40	60,0%	PROC. EM PARTE
07	25.766,76	54,96	25.711,80	60,0%	PROC. EM PARTE
08	1.298,04	-	1.298,04	60,0%	PROCEDENTE
09	5.333,70	10,86	5.322,84	60,0%	PROC. EM PARTE
10	110.750,84	-	110.750,84	FIXA 2%	PROCEDENTE
TOTAIS	186.939,75	16.811,00	170.128,75		

O Impugnante alegou ofensa aos princípios do não confisco, da capacidade contributiva e da proporcionalidade. Consigno que, em relação às multas sugeridas no Auto de Infração, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicados corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o inciso VII, alínea “a”, nas alíneas “a” e “d”, do inciso III, do art. 42 da Lei 7.014/96.

Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal tem competência para apreciar somente pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação acessória, consoante o art. 158 do RPAF-BA/99.

No tocante à multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória aplicada na Infração 10, prevista no inciso XXVI, do art. 42 da Lei 7.014/96, observo que deve ser mantida. Eis que, ante a impossibilidade de se aquilatar nos autos a inexistência de falta de pagamento do imposto, resta impossibilitada a aplicação do §1º, do art. 42 da Lei 7.014/96.

Na forma expendida, concluo que resta parcialmente caracterizada a autuação.

Ante 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 281231.0003/19-4, 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\$59.377,91**, acrescido da multa de 60%, prevista, respectivamente, na alínea “a”, do inciso VII e nas alíneas “a” e “d”, do

inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$110.750,82**, prevista no inciso XXVI, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA