

A. I. N° - 207095.0003/17-6
AUTUADO - LUTINER DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.
AUTUANTE - JOSÉ PEDRO ROBERTSON DE SOUSA
ORIGEM - INFAZ FEIRA DE SANTANA
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 02.07.2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0043-05/20-VD

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Excluído do levantamento fiscal documento em que o contribuinte procedeu ao estorno de crédito na escrita fiscal. Item 1 subsistente em parte. **b)** DOCUMENTO FALSO OU INIDÔNEO. Item 2. Infração reconhecida. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. A exigência fiscal abarca operações de remessa em bonificação que foram tributadas pelo contribuinte, com destaque do imposto nas respectivas notas fiscais. Item mantido, sem alteração de valor. **b)** RECOLHIMENTO A MENOR. **b.1)** ALÍQUOTA DIVERSA. SAÍDAS DE MERCADORIAS ESCRITURADAS. Constatada a existência de erros de totalização dos valores lançados. Item 4 parcialmente subsistente. **b.2)** ANTECIPAÇÃO POR SUBSTITUIÇÃO. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DE OUTRA UNIDADE FEDERADA E/OU EXTERIOR. O acervo probatório apresentado pela defesa não elide a exigência fiscal. Item 6 mantido, sem alteração de valor. **c)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO E ESCRITURAÇÃO. SAÍDAS DE MERCADORIAS SUPERIOR ÀS ENTRADAS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO. Infração não elidida pela defesa. Computadas no levantamento físico as operações de ajustes dos estoques. Item 5 subsistente. 3. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. MULTA. **a)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS. **b)** OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. Itens 7 e 8 reconhecidos. Decisão fundamentada em revisões fiscais determinadas pelo órgão julgador. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas pelo contribuinte e os pedidos de redução ou de exclusão das multas por descumprimento de obrigação tributária, ao argumento de violação do princípio do não confisco. Não acolhido o pedido de realização de novas diligências. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 26/05/2017, para exigir crédito tributário no valor histórico de R\$52.189,63, com as seguintes imputações:

INFRAÇÃO 1 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária. Conforme consta no Registro de Entradas de Mercadorias, houve créditos fiscais de mercadorias com ICMS substituído (antecipação total), inclusive o da NFE 895796 que fora lançado no demonstrativo de estorno de créditos do RAICMS

com tributado fosse, anexos. As mercadorias Passa Roupas - NFe 159630, estão listadas no item 25.9 - Facilitadores e goma para passar roupa - NCM 3505.1 3506.91.2 e 3905.12, contudo na nota fiscal constava NCM 3809.91.90 (item 25.12 - Amaciante, suavizantes). Fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, junho a agosto de 2014. Valor exigido: R\$2.480,37. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 2 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a documento(s) fiscal(is) falso (s), ou inidôneo(s). A NFe 994, conforme demonstrativo e a situação dada pela consulta ao SPED, anexos, fora cancelada pelo emitente na mesma data da emissão. Fato gerador ocorrido no mês de outubro de 2014. Valor exigido: R\$116,45. Multa de 100%, prevista no art. 42, IV, “j” da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 3 - Deixou de recolher, no(s) prazo (s) regulamentar(es), ICMS referente às operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. Conforme demonstrativo e o Registro de Saídas, anexos. Fatos geradores ocorridos nos meses de junho de 2014, fevereiro de 2015. Valor exigido: R\$1.921,11. Multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 4 - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Conforme demonstrativo e o Registro de Saídas, anexos. O item 25 (Material de Limpeza) foi revogado pela Alteração nº 28, Decreto nº 15.807, de 30/12/14, DOE de 31/12/14, efeitos a partir de 01/02/15, porém, de fev a dez/15, as mercadorias foram revendidas como substituídas com CFOP 5405. Fatos geradores ocorridos nos meses de fevereiro, abril, junho a dezembro de 2015. Valor exigido: R\$7.863,97. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 5 - 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 em exercício fechado. Fato gerador ocorrido no mês de dezembro de 2015. Valor exigido: R\$7.444,93. Multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 6 - Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior. Conforme demonstrativos, anexos. A título de exemplificação: a empresa emitente (NFe 90552 - Mondelez / PE) classificou as mercadorias: Bombons Ouro Branco e Sonho de Valsa Mais com NCM 19053200 - biscoitos; a LUTINER, NCM 17049010 e 18063110, respectivamente (NFe 781230), anexas, por conseguinte, MVA distintos. Fatos geradores ocorridos nos meses março, julho, setembro a novembro de 2014. Valor exigido: R\$30.650,47. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 7 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s), bem(ns) ou serviço(s) sujeito(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal. Fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2014. Valor exigido: R\$170,97, prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96, multa reduzida em obediência à Lei nº 13.461/2015 c/c o art. 106, II, “c” da Lei nº 5.172/66 (CTN);

INFRAÇÃO 8 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável(s) sem o devido registro na escrita fiscal. Fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a dezembro de 2014. Valor exigido: R\$1.541,36, prevista no art. 42, XI da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 26/05/2017 e ingressou com impugnação administrativa em 20/07/2017, em petição (fls. 128/151) subscrita por advogado devidamente habilitado por instrumento de procuração (doc. fl. 152).

De início, relata os fatos da autuação e esclarece ter como atividade social o “comércio atacadista de produtos alimentícios em geral”, com revenda de mercadorias adquiridas ou recebidas por terceiros.

Em preliminar, suscita nulidade do lançamento devido à falta de fundamentação válida do ato administrativo, por violação aos arts. 147 a 149 do CTN e do art. 18, III do Decreto nº 7.629/99 do RPAF/BA.

Afirma que o lançamento da forma como foi constituído afronta a legislação tributária, pois ao lavrar o Auto de Infração a autoridade fiscal desconsiderou a maioria dos documentos fiscais acostados aos autos, conforme detalhamento abaixo:

- Notas Fiscais de entrada (CFOP 1.949) do período de 01/01/2015 a 31/12/2015, emitidas para fins de regularização de estoque;
- Notas Fiscais de saída (CFOP 5.927) emitidas em face de avarias;
- Notas Fiscais de saída (CFOP 5.949) emitidas para fins de regularização de estoque.

Inferi que das planilhas utilizadas pelo Auditor Fiscal autuante, o mesmo procedeu a autêntica revisão dos lançamentos fiscais efetuados pela Autuada e desconsiderou todas as Notas Fiscais de regularização de estoque (CFOP 1949 e 5949) e de avarias (CFOP 5927) emitidas pela Autuada, para validação dos dados. Afirma que houve a equivocada imputação de diferenças de estoque, sendo que a infração 5 está completamente divergente das informações fiscais constantes do SPED (escrituração fiscal digital).

Argumenta, portanto, a existência de vício insanável do lançamento, além da inviabilidade para o exercício à ampla defesa e contraditório. Explica, mais uma vez, que o Auditor Fiscal desconsiderou as Notas Fiscais de regularização de estoque (CFOP 1949 e 5949) e de avarias (CFOP 5927) enviadas pela Autuada através do SPED. Reproduziu os arts. 147 a 149 do CTN e pede para que Fisco proceda a revisão das declarações apresentadas pelo Contribuinte de forma excepcional e que seja atendido ao menos um dos requisitos previstos no art. 149 do CTN.

Afirma que, em nenhum momento, a fiscalização se incumbiu em comprovar que houve “*falsidade, erro, omissão, inexatidão, dolo, fraude ou simulação*” nos documentos fiscais da Autuada, condições estas imprescindíveis para o afastamento das citadas notas por ela emitidas. Anexa à inicial, decisões do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em sintonia com entendimento alinhavado pela Autuada (REsp 1377943/AL, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/09/2013, DJe 30/09/2013).

Reitera mais à frente, pedido de revisão do presente lançamento de ofício, afirmando que o mesmo se configurou em uma medida extrema adotada para apuração da base de cálculo. Fundamenta esse entendimento nas disposições do CTN, (artigo 148), na Lei estadual do ICMS - Lei nº 7014/96 (art. 22 § 1º incisos I e II), ora vigentes. Sustenta que a fiscalização deveria provar a impossibilidade de aplicação dos roteiros normais de fiscalização, a partir dos documentos fiscais emitidos pela Autuada, na medida em que a legislação permite que o fisco apure a base de cálculo do imposto por meio de arbitramento, quando o contribuinte incorrer na prática de sonegação fiscal que não torne possível a apuração do montante real da base imponível do tributo.

Sustenta a inexistência de vícios nos seus documentos fiscais. Entende, portanto, que a Autoridade Fiscal incorreu na nulidade prevista no Art. 18, III do RPAF baiano.

Reafirma que inexistente legitimidade para a revisão dos atos de lançamento escritural do contribuinte efetuada pela Autoridade Fiscal na apuração dos hipotéticos débitos fiscais em comento. Pontua, mais uma vez, que além de utilizar dados divergentes e de origem desconhecida, resta ausente a comprovação de “*falsidade, erro, omissão, inexatidão, dolo, fraude ou simulação*” nos documentos fiscais, condições estas imprescindíveis para o afastamento de suas notas fiscais emitidas com CFOP 1.949, 5.927 e 5.949 no período da autuação.

Ainda, em preliminar de nulidade, em relação à infração 5, a defesa sustenta a ausência de recomposição da escrita fiscal, fato, que no seu entendimento, ofende o princípio da não

cumulatividade do ICMS. Afirma que a exigência fiscal é nula na medida em que é defeso ao Fisco elaborar levantamento fiscal com objetivo de apurar saldo devedor de ICMS, sem a recomposição da conta gráfica do imposto, instrumento prático de realização do princípio constitucional da não-cumulatividade, conforme resta encartado o referido princípio na Carta Magna (art. 155, II, § 2º).

Detalha que ao realizar operações e prestações tributadas, o sujeito passivo emite os documentos fiscais com o débito do imposto e realiza a respectiva escrituração. Ao final do período, realiza a compensação entre créditos e débitos, apurando saldo credor a ser transportado para o período seguinte, ou saldo devedor a ser objeto do pagamento antecipado previsto no art. 150, § 1º do CTN, sendo que a lavratura de um Auto de Infração por supostos débitos de ICMS deve considerar a própria sistemática de cálculo do imposto, em função do princípio da não cumulatividade, sendo necessária a apuração do *quantum* devido em livro próprio onde se confrontam créditos e débitos do imposto. Ressalta que o auto de infração em lide não levou em consideração a escrita fiscal da ora impugnante, cujo exame era imprescindível para a apuração do ICMS devido.

Assim, conclui que o montante apurado no auto de infração não é passível de determinação por simples cálculo aritmético, de modo que é necessário que se efetue um novo lançamento a partir da apuração do imposto nos moldes constitucionalmente previstos, sendo que não há outra apuração de ICMS possível. Salienta que arrolar notas fiscais, calcular diretamente o débito dessas notas fiscais e transplantá-las para o A.I., sob o título de “débito de ICMS”, como feito na Infração 5, configura desrespeito ao princípio estatuído no Art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal vigente.

Assinala que o direito de abater créditos surge de apurações fáticas, concretas e está amparado por desígnio constitucional intransponível, cabendo ao Fisco reconhecer seus efeitos, e sempre que eventualmente vedado seu aproveitamento, determinar a observância do direito de creditamento, a fazer valer seu direito constitucional à não-cumulatividade.

Reitera que a não-cumulatividade é característica do ICMS (que deve ser não-cumulativo, ou não será válido), e a compensação dos créditos decorrentes das operações e prestações anteriores com o devido nas operações e prestações realizadas é norma objetiva, que deve ser seguida tanto pelo Fisco quanto pelo contribuinte, conforme jurisprudência do STJ, “*o creditamento não é mera faculdade do contribuinte, mas dever para com o ordenamento jurídico objetivo*” (STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 1.065.234/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 15/06/2010, DJe 01/07/2010). Cita, ainda, o comando do art. 24 da LC 87/96, que instrumentaliza a compensação realizadora da não-cumulatividade, em procedimento denominado recomposição da conta gráfica e transcreve trechos de outra decisão do Superior Tribunal de Justiça-STJ (REsp 1250218/ES, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2012, DJe 09/03/2012; EREsp 602.002/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/06/2007, DJ 27/08/2007, p. 180).

Requer, mais uma vez, a nulidade da Infração 5 do presente Auto de Infração, diante da cabal vedação à elaboração de levantamento fiscal com objetivo de apurar saldo devedor de ICMS, sem a recomposição da conta gráfica do imposto, instrumento prático de realização do princípio constitucional da não-cumulatividade.

Continuando nas questões prejudiciais, suscita, por outros fundamentos, a nulidade da infração: ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Reproduz o art. 5ª, LV, da Constituição Federal de 1988 e o art. 18, IV, “a” do RPAF, destacando que a nulidade se verifica diante das centenas de itens arrolados pela Autoridade fiscal completamente divergentes das informações fiscais constantes das Notas fiscais emitidas.

Explica que a planilha de Auditoria de Estoques utilizada pelo Auditor para embasar a Infração 05 (04.05.05 – Exercício 2015), não apresenta a análise das Notas Fiscais de CFOP 1.949, 5.927 e 5.949 emitidas pela Autuada no período fiscalizado, sendo que essa omissão inviabiliza o exercício da ampla defesa por parte da Autuada, e impede a elaboração de peça defensiva consistente, na

medida em que os dados apresentados pelo Auditor Fiscal são incongruentes com as reais operações de entradas e saídas declaradas pela Autuada, posto que absolutamente diferentes daqueles enviados através do SPED pela Autuada.

Pontua que a alegação fiscal é no sentido de que se baseou nas informações encaminhadas via SPED, fato que reforça a nulidade ora apontada, na medida em que as divergências quantitativas entre os itens auditados derivam justamente da desconsideração das Notas Fiscais de regularização de estoques (CFOP 1.949 e 5.949) e de avarias (CFOP 5.927), fato que espalha-se por todas as planilhas utilizadas pela Autoridade Fiscal, seja nos dados a respeito do inventário inicial, inventário final, Notas Fiscais de entrada e saída. Reitera o pedido de nulidade da infração 05.

Ao ingressar no mérito, passa a abordar a infração 1. Discorre que o lançamento fiscal, neste item, contém um equívoco que merece ser sanado por este órgão julgador, pois no mesmo período de apuração a Empresa Autuada emitiu a Nota Fiscal nº 895796, com CFOP 1949, com o fim de regularização de seu estoque, nos termos do art. 83, V do RICMS/2012.

Observa que, na fl. 2 de 2 da referida Nota Fiscal, o item “*Detergente em Pó Brilhante Multi Tecidos*” teve o destaque do imposto no montante de R\$1.258,82, sendo tal valor devidamente estornado no Livro de Apuração da Autuada (período de apuração 01/07/2014 a 31/07/2014 - documentos anexos). Assim, afirma que não há que se falar em utilização indevida de crédito fiscal neste montante, já que o mesmo fora estornado dentro do próprio de apuração do imposto. Desta forma, o valor correto do lançamento fiscal da Infração 1 deve ser reduzido de R\$2.480,37, para R\$1.221,55.

Em relação à infração 3, aponta equívoco do lançamento em relação ao exercício 2015, pois a fiscalização arrolou as Notas Fiscais de nºs 979655, 979657, 979658, 979659 e 979660, que acobertaram operações de REMESSA DE BONIFICAÇÃO (vide DANFE’s anexos), sendo que estas notas são operações de “bonificação”, nos quais as operações se qualificam pela entrega maior de mercadorias, a título gratuito, sistemática chamada por vezes de “dúzia de treze”. Cita entendimentos doutrinários acerca desse tema, de Andrade Filho (ANDRADE FILHO, *Edmar Oliveira. Notas sobre a base de cálculo do ICMS e do IPI nas operações de venda com bonificação em mercadorias. In: Revista Dialética de Direito Tributário, nº 47, agosto de 1999, p. 20*).

Esclarece que este desconto é incondicional e, dessa forma, não integra a base de cálculo do ICMS, conforme interpretação *a contrario sensu* do art. 13, §1º, II da LC 87/96. Salaria que este dispositivo, juntamente com o disposto no art. 146 da CF, determina a inclusão na base de cálculo do ICMS do valor da operação mercantil e também dos encargos com seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos, concedidos sob condição. Desta forma, sustenta que a base de cálculo do ICMS não é o preço anunciado, mas o valor da operação, que se define no momento em que esta se concretiza. Sendo assim, os valores de bonificação não integram a base de cálculo do ICMS porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre à saída da mercadoria da empresa. Junta decisão exarada pelo STJ (RESP 1111156/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2009, DJe 22/10/2009), que consolidou o entendimento de que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação mercantil efetivamente realizada.

Afirma que as NF’s envolvendo essas operações indicam o CFOP 5910 (Remessa em bonificação), sendo que o Auditor Fiscal entendeu que tal operação seria tributável, o que não pode prosperar. Pede a consideração das notas ora indicadas como remessa em bonificação.

No que se refere à infração 4, assinala erro do Auditor Fiscal, nas páginas 2 e 3 da planilha “*Débito a menor – Erro na aplicação de alíquota – Relação de notas/itens*”, onde consta somatório equivocado de diferenças de ICMS. Assim, pede o ajustamento do valor do lançamento fiscal para a Infração 4 que deve ser de R\$7.863,97 para R\$6.082,80, reduzindo-se, em consequência, os

montantes de R\$1.817,88 para R\$50,66 (abril/2015), e o valor de R\$119,58 para R\$105,63 (dezembro/2015).

Para a infração 5, pugna pela improcedência desse item, pois não teria sido demonstrada a correlação entre os quantitativos de estoques, o que torna impossível a conferência dos mesmos, visto que nas planilhas de Auditoria Fiscal foram desconsideradas as Notas Fiscais de regularização de estoques (com CFOP 1.949 e 5.949) e de avarias (CFOP 5927) da Autuada no período fiscalizado. Sustenta que tal fato impede o conhecimento total da matéria em discussão e acarreta o cerceamento do direito de defesa uma vez que a infração não está plenamente identificada.

Assevera, em seguida, que a emissão de Notas Fiscais com o objetivo de ajuste e regularização de estoques é um procedimento legalmente previsto no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, em seu art. 83, V, e § 1º, norma que transcreve na inicial defensiva. Entende que o Auditor Fiscal teria que: “(i) **Analisar** os quantitativos de entradas que geram os créditos (incluindo as Notas fiscais com CFOP 1.949, e respectivos estornos efetuados no próprio livro de apuração); (ii) **Comparar** as entradas com os quantitativos de saídas geradoras de débitos (considerando as Notas fiscais com CFOP 5.949, sendo que, no caso da Autuada, todas as regularizações foram feitas dentro do período de apuração, o que pode ser constatado no livro de apuração) e (iii) **Considerar**, na verificação dos quantitativos de saídas, as baixas de estoque causadas por avarias (registradas nas Notas fiscais com CFOP 5.927).”.

Requeru a realização diligência fiscal para esclarecer esses pontos controversos atinentes ao lançamento vinculado à infração 5.

No tocante à infração 6, disse que consta nas planilhas de apuração valores de MVA (margens de valor agregado) distintos dos conferidos às mercadorias de mesmo. Exemplifica essa situação em relação às mercadorias “Bombons Ouro Branco” e “Sonho de Valsa Mais”, tidos pela Autuada como NCM’s 1704.90.10 e 1806.31.10, respectivamente, mas a fiscalização as classificou na NCM 1905.32.00 (Biscoitos) em face da Nota Fiscal emitida pelo fornecedor.

Salientou a defesa que nesta específica cobrança foi desconsiderado o recolhimento do ICMS Antecipação Total efetuado pela Autuada, conforme se infere das planilhas e DAE anexos (DAE ICMS Antecipação Tributária – Competências 03/2014; 07/2014; 09/2014; 10/2014 e 11/2014). Reconhece, porém, que foi aplicada MVA inferior àquela devida, conforme demonstrativo de fl. 145. Desta forma, sustenta que o valor correto do lançamento fiscal para a Infração 6 é de R\$3.887,11.

Quanto às infrações 2, 7 e 8, o autuado reconhece os valores lançados pela fiscalização e diz que os mesmos já foram recolhidos, conforme comprovantes anexados na inicial.

Impugna, em razões subsidiárias, as multas aplicadas no lançamento, nos percentuais de 60% e 100%. Disse que esses percentuais configuram prática de dupla incidência do tributo ou, até mesmo, de duplicação das alíquotas estabelecidas pelo legislador para a cobrança do ICMS incidente nas operações, sendo que tal situação configura expropriação, “atacando” de forma indevida o patrimônio do contribuinte tal qual o confisco. Destaca a decisão do STF (Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 551/RJ - publicado em 14.02.2003). Transcreveu o voto do Min. Ilmar Galvão, relator do julgamento em questão.

Assinala a existência de decisões mais recentes do STF firmando percentuais de multas tributárias entre 20% e 30% consideradas adequadas à luz do princípio do não confisco (RE 523471 AgR, Relator: Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, julgado em 06/04/2010), sendo que os percentuais de 60% e 100% indicadas nos autos, são abusivos e ilegais, excessivos e expropriatórios. Requer a adequação das multas aos percentuais indicados.

Reiterou pedido de realização de diligência em relação à infração 5, em atenção ao princípio da verdade material, nos termos dos Arts. 7º, § 2º, e 145 do RPAF, com vistas à identificação dos exatos dados informados pela Autuada no SPED (inventário inicial, inventário final, Notas Fiscais

de entrada e saída com CFOP 1.949, 5.927 e 5.949, respectivamente), e seu devido impacto no levantamento fiscal efetuado. Formulou quesitos e indicou Assistente Técnico para fins de elucidação dos pontos controversos. Informou, ainda, nome, o endereço e a qualificação profissional do seu Assistente Técnico: “*JOÃO MARINHO GOMES JUNIOR, Contador inscrito no CRC-BA, sob o nº 8086-O, com endereço profissional na Av. Getúlio Vargas, nº 639, salas 21 a 23, Bairro Centro, Feira de Santana/BA, CEP 44.001-325*”.

Ao finalizar a inicial defensiva formulou os seguintes pedidos:

- a) A título de primeira preliminar, que seja declarada a nulidade do presente Auto de Infração, em face das notórias violações dos art. 147 a 149 do CTN, e ao art. 18, III do RPAF, considerando a total ausência de comprovação de “*falsidade, erro, omissão, inexatidão, dolo, fraude ou simulação*” nas declarações da Autuada, condições estas imprescindíveis para o afastamento e desconsideração das suas Notas Fiscais com CFOP 1.949, 5.927 e 5.949;
- b) Consoante a segunda preliminar lançada neste petitório, que seja declarada nula a Infração 05 do presente Auto de Infração, diante da cabal vedação à elaboração de levantamento fiscal, com objetivo de apurar saldo devedor de ICMS, sem a recomposição da conta gráfica do imposto, instrumento prático de realização do princípio constitucional da não-cumulatividade;
- c) Alinhada aos fundamentos jurídicos da última preliminar arguida, que seja declarada a nulidade da Infração 05 com base no art. 18, IV, ‘a’ do RPAF, por conta das manifestas ofensas aos princípios da ampla defesa e contraditório;
- d) No mérito, requer a IMPROCEDÊNCIA TOTAL do Auto de Infração, como medida de Direito e Justiça, vez que destituído de quaisquer fundamentos fáticos e/ou jurídicos plausíveis e consistentes, e, conseqüentemente, o cancelamento dos lançamentos ora impugnados;
- e) Que seja deferida a juntada dos documentos que instruem esta Defesa, protestando-se pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente pela juntada de novos elementos probatórios e intimação de terceiros, dentre outros aplicáveis ao caso concreto;
- f) Pede também a redução das multas aplicadas, em 60% e 100%, para o percentual de 20 ou 30%, no máximo;
- g) E a remessa do processo em diligência, nos termos dos Arts. 7º, § 2º, e 145 do RPAF, para que sejam supridas eventuais falhas ou prestadas as informações necessárias à resolução desta contenda fiscal.

A informação fiscal foi prestada às fls. 208/213. O autuante fez considerações em torno das alegações defensivas de nulidade do lançamento (violação dos arts. 147 a 149 do CTN e 18, II do Decreto nº 7.629/99 do RPAF) e o pedido de revisão do lançamento em relação à desconsideração das notas fiscais de ajustes de estoques (CFOP 1949 e 5949) e de avarias (CFOP 5927), além da desconformidade da infração 5 com as informações fiscais constantes do SPED. Disse que dentre os CFOPs considerados no levantamento de estoques, fl. 62, constam os citados pela defesa, sendo inócuas as arguições de nulidade.

O autuante afirmou que a autuada é usuária da escrituração SPED fiscal e que retificou e enviou novos arquivos à SEFAZ, fls. 21/29, sendo que esses documentos foram remetidos para o contribuinte para análise prévia, antes da lavratura do presente Auto de Infração, conforme demonstrativo de fls. 31/32 e informações inseridas às fls. 33/37.

O autuante, ao final, afastou as preliminares de nulidade suscitadas na peça defensiva.

Mérito: **infração 1:** após a exposição das razões defensivas de equívoco da fiscalização em relação à Nota Fiscal nº 895796, com CFOP 1949, com finalidade de regularização do estoque, com destaque do imposto no valor de R\$1.258,82, reconheceu que tal valor fora estornado no livro Registro de Apuração (período de apuração 01/07/2014 a 31/07/2014). Assim, comprovado o correto lançamento, pede que seja excluído do lançamento da infração 1, subsistindo o valor de

R\$1.221,55. Conclui pela retificação do valor lançado neste item.

Infração 3: Alude o auditor fiscal que a infração foi pelo não registro das notas emitidas que acobertavam operações tributadas, conforme fls. 177/181, livro Registro de Saídas/SPED – fls. 50/51 e 54.

Quanto à **infração 4**, alegou a defesa que consta somatório equivocado das diferenças de ICMS. O Auditor Fiscal reconhece o erro do somatório mensal de abril e dezembro de 2015, fls. 56/57.

Nos argumentos defensivos da **infração 5** de que não foram considerados os CFOPs 1949, 5949 e 5927, havendo também solicitação de remessa dos autos para perícia/diligência, o autuante informou que os reclamos do contribuinte constituem alegações inócuas.

Já em relação à **infração 6**, pontuou o fiscal autuante que todos os recolhimentos realizados pela empresa foram levados em conta na elaboração do demonstrativo de fl. 78 (VILancEmpr), sendo apurada somente a diferença (última coluna), conforme indicado às fls. 12/19 que contém a relação de DAEs.

Nas **infrações 2, 7 e 8**, verifica que o contribuinte reconheceu a procedência dos valores apurados.

Concluiu a peça informativa pedindo que seja declarada a Procedência Parcial do Auto de Infração, conforme demonstrativo de fl. 213.

Na assentada de julgamento ocorrida em 31/01/2018 o presente PAF foi convertido em diligência, ocasião em que foram determinados os seguintes procedimentos saneadores do feito, reproduzidos à fl. 227 dos autos:

1 – retorno do PAF à Infaz de origem (Feira de Santana) para que o contribuinte e seu advogado fossem notificados do inteiro teor da informação fiscal, inclusive com a entrega da peça processual e respectivos Demonstrativos em meio magnético, evitando-se assim possíveis alegações futuras de cerceamento ao direito de defesa e ofensas ao contraditório e ao devido processo legal;

2 – Concessão de prazo de 10 (dez) dias para que a defesa apresentasse as suas contrarrazões, no tocante à revisão das infrações 01 e 04, em que houve redução dos valores autuados;

3 – Posterior remessa dos autos ao autuante para que fosse prestada nova informação fiscal em relação aos pontos omissos da informação fiscal, especialmente no que se refere às infrações 3, 5, e 6, devendo ainda ser abordado os argumentos trazidos na Manifestação defensiva após informação fiscal, em atendimento do que dispõe o art. 127, § 6º, do RPAF/99, que estabelece que **“A informação fiscal deverá prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação”**.

A defesa atravessou petição nos autos firmada por seus advogados, datada de 04/07/18 (fls. 235/249), após ser devidamente intimada das alterações processadas no lançamento na fase de informação fiscal.

Reiterou o pedido de nulidade da autuação, com fundamento nas disposições do art. 147 a 149 do CTN e art. 18, III do RPAF/99, ao argumento de que a autoridade fiscal, na revisão do lançamento efetuada na fase de informação fiscal, ter desconsiderado a maioria dos documentos apresentados na inicial defensiva, envolvendo:

- a) Notas Fiscais de Entrada (CFOP 1949), do período de 01/01/15 a 31/12/15, emitidas para fins de regularização de estoques;
- b) Notas fiscais de saídas (CFOP 5927) emitidas para fins de avarias;
- c) Notas fiscais de saídas (CFOP 5949) emitidas para fins de regularização de estoques.

Mais à frente reiterou outro pedido de decretação de nulidade da infração 05, por ausência de

recomposição da escrita fiscal do autuado, configurando ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS. Disse ser defeso ao fisco elaborar levantamento fiscal com o objetivo de apurar saldo devedor de ICMS sem recomposição da consta gráfica do imposto, instrumento de realização do princípio da não cumulatividade do imposto. Pede a aplicação ao caso das disposições do art. 25 do LC 87/96, cujo conteúdo transcreveu na manifestação defensiva em conjunto com as prescrições do art. 155, II, § 2º, I da Constituição Federal. Sobre essa questão transcreveu também decisões originárias do Superior Tribunal de Justiça (STJ), às fls. 238/239. Afirmou que o fato de a empresa autuada ter promovido retificações em suas declarações de ICMS não afasta ou elide e necessária recomposição da escrita fiscal ora pretendida, visto que os créditos de ICMS compõem o perfil da exigibilidade do ICMS, sendo dever da Fazenda Pública verificar toda a matéria tributária na realização do lançamento (art. 142 do CTN). Ainda no tocante à infração 05 a defesa volta a pedir a nulidade dessa exigência fiscal visto que o levantamento fiscal apresenta completa divergência com as informações constantes das notas fiscais emitidas pela autuada. Ressaltou que a planilha de Auditoria de Estoques utilizada para embasar a infração 05 (exercício de 2015) não apresenta a análise das notas fiscais de CFOP 1949, 5927 e 5949, emitidas pela autuada no período fiscalizado, e diante dessas omissões sustenta a ocorrência de ofensa à ampla defesa e ao contraditório, visto que a auditoria fiscal produziu levantamentos que são discordantes das informações enviadas via SPED fiscal.

Ao passar para as questões de mérito a defesa passa a abordar a exigência fiscal que integra a infração 03. Destacou que a imputação contida na peça de lançamento é de falta de recolhimento de ICMS referente a operações não escrituradas nos livros fiscais próprios. Porém, na informação fiscal, o autuante consignou que a infração é de falta de registro de notas fiscais no livro de saídas/SPED (fls. 50/51 e 54). Ponderou que falta de recolhimento de ICMS é descumprimento de obrigação principal e que o não registro de notas fiscais, configura descumprimento de obrigação acessória. Em relação a esse aspecto invocou a aplicação ao caso do art. 18, inc. IV e art. 39, V, por estar configurada a nulidade por insegurança da acusação fiscal.

Outro equívoco apontado, relativo ao exercício de 2005, diz respeito a inclusão no levantamento fiscal das notas fiscais nº 979655, 979657, 979658, 979659 e 979660, que acobertaram operações de remessas em bonificação (DANFES anexos). Sustenta a defendente que as bonificações realizadas configuraram modalidade de desconto incondicional e, dessa forma, esses valores não integram a base de cálculo do ICMS (art. 13, § 1º, II da LC 87/96). Pede que as notas fiscais citadas, relativas a operações com bonificação, sejam excluídas dessa exigência fiscal, por não estarem sujeitas à incidência do ICMS.

Ao ingressar no reexame da infração 05, após reiterar o pedido de nulidade sustentado na parte inicial desta Manifestação defensiva, o contribuinte argumenta que não restou demonstrada a correlação entre os quantitativos em razão da desconsideração das notas fiscais de regularização dos estoques (CFOPs 1949 e 5949) e avarias (CFOP 5927). Fez em seguida, citação do art. 83, V, § 1º do RICMS/12, que trata das hipóteses de emissão de NF em virtude de diferença de preço, quantidade, volume ou peso das mercadorias. Destacou, em seguida, ser premente a realização de diligência para fins de esclarecimentos desses pontos controvertidos atinentes ao presente lançamento de ofício.

Na infração 06, salientou que o lançamento em lide desconsiderou o recolhimento do ICMS total, conforme planilhas e DAEs anexos, relacionados às competências de 04/2014; 07/2014, 09/2014, 10/2014 e 11/2014. Reconhece, porém, que foi aplicada MVA inferior àquele devida, 48,43% ao invés de 30%, para os períodos de 07/2014, 09/2014; 10/2014 e 11/2014, nos valores, respectivamente de R\$23,37; R\$560,84; R\$1.635,30 e R\$1.667,61, totalizando a cifra de R\$3.887,11. Pede que os recolhimentos efetuados nos meses indicados sejam considerados nas planilhas que compõem a Infração 06.

Em pedido subsidiário, a defesa sustenta, mais uma vez, a excessividade das multas aplicadas no

presente Auto de Infração, de 100% e 60% do valor do imposto lançado, trazendo como paradigma desse entendimento a ADI nº 551/RJ julgada no Supremo Tribunal Federal (STF), cuja ementa reproduziu na Manifestação defensiva. Entende que os percentuais de multas tributárias não podem exceder os índices entre 20% e 30%.

Reiterou pedido de diligência e formulou quesitos inseridos às fls. 247/248 dos autos. Designou assistente técnico para acompanhar os trabalhos revisionais.

Conclui a Manifestação defensiva formulando os seguintes pedidos:

- a) Declaração de nulidade do A.I. por violação aos arts. 147 a 149 do CTN e art. 18, III do RPAF/99, considerando, especialmente, a desconsideração no levantamento fiscal das notas fiscais com CFOP 1949, 5927 e 5949;
- b) Nulidade da infração 05 por ausência de recomposição da conta gráfica do imposto, instrumento de realização do princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS;
- c) Nulidade da infração 05 por ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório (art. 18, IV, “a” do RPAF/99);
- d) Improcedência total do A.I. vez que destituído de fundamentos fáticos e jurídicos consistentes;
- e) Deferimento de juntada de novos documentos e outras provas admitidas em direito;
- f) Redução das multas aplicadas, no percentual de 60%, para os percentuais de 20 ou 30%, no máximo;
- g) Conversão do processo em diligência para que sejam supridas eventuais falhas ou prestadas novas informações visando à resolução desta contenda fiscal.

Remetido o PAF para a Infaz Feira de Santana, visando o cumprimento da diligência determinada por esta 5ª JF, a revisão foi executada por auditor fiscal estranho ao feito, em razão do afastamento temporário do autuante de suas atividades funcionais (fls. 256/259).

Inicialmente foi observado que não consta nos autos os arquivos magnéticos relacionados aos demonstrativos de débito das 8 (oito) infrações imputadas ao contribuinte, fato que dificultou sobremaneira a realização da diligência.

A diligência recaiu sobre os pontos controvertidos da autuação, concentrados nas infrações 03, 05 e 06.

No tocante à infração 03, o revisor declarou que apesar de sucinta a resposta dada pelo autuante na fase de informação fiscal, a infração aponta para omissão de registro de notas fiscais de saídas tributadas e, por consequência, a falta de recolhimento do tributo destacado nos respectivos documentos fiscais. Pontuou que as notas fiscais aludidas pela defesa (nºs 979655, 979657, 979658, 979659 e 979660), ocorreram com destaque do ICMS, à luz da legislação tributária estadual. Relata que mesmo que haja entendimento jurisprudencial que afaste a incidência do ICMS nas remessas tributadas de mercadorias em bonificação, tais decisões não elidem, ou seja, afastam a aplicação da legislação tributária do Estado da Bahia. Sustenta, portanto, ser devido o pagamento do imposto destacado nesses documentos.

No que se refere à infração 05, vinculada ao levantamento quantitativo de estoques, as alegações defensivas de que foram omitidas as operações com CFOP 1949, 5927 e 5645, revelou-se a princípio em desconformidade com a listagem de CFOPs considerados na auditoria fiscal. Afirma o revisor, que a alegação defensiva foi feita de modo genérico, sem ser apontada uma única nota fiscal que teria sido não considerada no levantamento fiscal. Fez referência às disposições dos arts. 142 e 143 do RPAF, para afirmar que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal e que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha,

importa em presunção de veracidade da afirmação da parte contrária. Com base nessas disposições do regulamento processual, o revisor sustenta que as teses defensivas não devem prosperar, pois em duas oportunidades, a defesa não apresentou a documentação que afirma ser capaz de elidir a autuação.

Com relação à infração 06 afirmou não ter localizado o Demonstrativo de Débito correspondente, razão pela qual a análise relativa à dedução dos valores recolhidos a título de ICMS-ST, particularmente, os afetos aos meses de 03, 07, 09, 10 e 11 do exercício de 2014, ficou prejudicado, não sendo possível emissão de qualquer juízo acerca do mérito dessa infração.

Em retorno a 5ª JJF, o PAF foi novamente convertido em diligência ao autuante (pág. 262), visto que diversos pontos não foram satisfatoriamente esclarecidos na última revisão fiscal, razão pela qual o PAF retornou ao autuante para que fossem respondidas as questões formuladas às fls. 225/227 e em complemento, para que o mesmo procedesse à juntada de todos os demonstrativos das infrações 01, 04, 05 e 06, em papel e meio magnético, incluindo aquelas em que houve modificação de valores em favor do contribuinte. Em relação à infração 06, por exemplo, sequer houve a juntada de demonstrativos no PAF, fato atestado na última revisão (fls. 258/259), devendo ser abordado nesse item os equívocos apontados na peça de defesa em relação à quantificação das MVAs de produtos classificados como bombons e chocolates, além da desconsideração de diversos recolhimentos nas competências de 03, 07, 09, 10 e 11 do exercício de 2014. Alertou-se o autuante que a ausência dos elementos acima apontados, especialmente os Demonstrativos analíticos da infração poderiam acarretar a nulidade da exigência fiscal, se não fossem devidamente saneadas as omissões.

O autuante prestou nova informação fiscal, peça anexada às fls. 264 a 266 dos autos, firmada em 26/08/2019.

Em relação à infração 01, afirmou que no Demonstrativo inserido à fl. 38 consta a NF-e 895796 (CFOP 1949), de 31/07/14, já indicada na inicial defensiva, com o valor estornado no livro RAICMS (Registro de Apuração do ICMS), procedimento que não teria sido considerado na lavratura do A.I, porém corrigido na fase de informação fiscal. Foi reconhecido o equívoco, com a exclusão do valor de R\$1.258,82.

No tocante à Infração 03, informa que a defesa anexou às fls. 177/181, cópias dos DANFES nº 979655 e nº 979660 – que envolvem remessas em bonificação, doação e brindes. Procedeu à exclusão dos valores do ICMS reclamados dos Demonstrativos de fls. 52/53, restando a recolher a quantia de R\$1.484,53.

Na Infração 04 o autuante ressaltou a existência de erro de soma tão somente em dois meses: abril e dezembro de 2015. Afirma ter acatado as razões defensivas reduzindo o débito deste item de R\$.863,97 para R\$6.082,80 (PAF, fl. 56 – de R\$119,58 para R\$105,58; e, fls. 57, de R\$1.817,88 para R\$50,66).

Relativamente à Infração 05, que envolve a apuração de omissões de saídas de mercadorias a partir do roteiro de contagem física dos estoques (exercício fechado de 2015), o autuante declarou que constou do referido levantamento as operações promovidas através dos CFOPs 1949, 2949 e 5949, assim como foi observado em relação à infração 01, o CFOP 1949. Afirma que o aplicativo SIAF considerou na contagem dos estoques aqueles CFOPs e outros na apuração das omissões e que as regularidades dos estoques, alegadas na peça de defesa, estão adstritas aos dados dos inventários inicial e final de cada exercício fiscal, e não às vendas e compras de mercadorias promovidas pelo estabelecimento autuado.

Para a Infração 06, afirma que foram listadas às fls. 79/85 várias mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, inclusive bombons Ouro Branco e Chocolate Ouro Branco. Relatou que os recolhimentos constantes da relação de DAEs de fls. 12/19 foram considerados no levantamento fiscal, sendo reclamadas tão somente as diferenças de ICMS destacadas no

Relatório de fl. 78, totalizando a quantia de R\$30.650,47, lançada no Auto de Infração.

Afirmou que em relação às Infrações 02, 07 e 08, as mesmas foram reconhecidas pelo contribuinte na peça de defesa.

Ao finalizar essa última peça informativa o autuante pede pela PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração nos valores apontados na planilha abaixo, extraída da fl. 266 dos autos:

INFRAÇÃO	PAF	DEFESA	INFORMAÇÃO	DILIGÊNCIA
1	2.480,37	1.221,55	1.221,55	1.221,55
2	116,45	DEVIDA	116,45	116,45
3	1.921,11	0,00	1.921,11	1.484,53
4	7.863,97	6.082,80	6.082,80	6.082,80
5	7.444,93	DILIGÊNCIA	7.444,93	7.444,93
6	30.650,47	3.887,11	30.650,47	30.650,47
7	170,97	DEVIDA	170,97	170,97
8	1.541,36	DEVIDA	1.541,36	1.541,36

O contribuinte foi notificado acerca da última informação fiscal prestada pelo autuante, através de intimação via correios, dirigida à empresa e aos seus defensores, conforme atesta os documentos juntados às fls. 268/271 dos autos. Transcorrido o prazo de 10 (dez) dias para a Manifestação defensiva, o contribuinte permaneceu silente, razão pela qual os autos foram remetidos pela INFAZ de origem do PAF (Feira de Santana) para julgamento perante ao CONSEF.

VOTO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/05/2017, é composto de 08 (oito) imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.

Inicialmente, cabe enfrentar as arguições de nulidade suscitadas pelo contribuinte na inicial defensiva, e nas suas manifestações posteriores neste processo.

Os vícios do lançamento relacionados à falta de inserção de documentos fiscais emitidos para fins de regularização dos estoques, envolvendo os CFOP's 1949 e 5949, baixas por avarias (CFOP 5927) e as remessas em bonificação configuradoras de desconto incondicionado, além do argumento defensivo vinculado à ausência de recomposição da escrita fiscal do autuado, configuradora de ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, insculpido na Constituição Federal (art. 155, § 2º, inc. I), são questões que têm relação mais estreita com o mérito da causa, de forma que as enfrentarei na análise das infrações a elas vinculadas.

Pertinente à arguição de nulidade por cerceamento do direito de defesa e ofensa ao princípio do contraditório, observo que o Auto de Infração está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido a multa aplicada e sua base de cálculo apuradas e demonstradas em atendimento aos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores se encontram contidos nos demonstrativos de débito inseridos à folha 38 (**infração 01**); folha 45 (**infração 02**); folhas 49 a 54 (**infração 03**); folhas 55 a 60 (**infração 04**); folhas 61 a 77 (**infração 05**); folhas 78 a 85 (**infração 06**); folhas 88 a 105 (**infrações 06 e 07**), cujas cópias foram entregues ao contribuinte mediante assinatura firmada em 26/05/2017.

Houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação tributária considerados infringidos. Registre-se ainda que as descrições das infrações na peça acusatória foram efetuadas de forma clara e determinada. Ausentes, portanto, razões a justificar a nulificação do procedimento administrativo fiscal, ainda que por ato de ofício, por inexistirem vícios que tenham impedido o contribuinte de exercer na plenitude o direito à ampla defesa e ao contraditório. Nega-se, portanto, provimento aos pedidos

de nulidade articulado na inicial sob estes fundamentos.

Nega-se também deferimento ao pedido da defesa de remessa dos autos para a realização de novas diligências ou perícias fiscais. O presente processo foi submetido a duas revisões, por determinação deste órgão julgador, conforme Termos de encaminhamento à Inspetoria Fiscal, lavrados em 15 de maio de 2018 e 16 de abril de 2019, inseridos, respectivamente, às fls. 225/227 e fl. 262 do presente PAF. Nas duas ocasiões foram efetuados ajustes nos Demonstrativos integrantes deste Auto de Infração, acolhendo-se parte ou a totalidade dos reclamados apresentados pela defesa em suas intervenções no processo.

Importante destacar ainda, que na fase de informação fiscal, após apresentação da inicial defensiva o autuante efetuou correções no lançamento fiscal, em atendimento a parte dos argumentos do contribuinte, de forma que o processo se encontra nessa etapa devidamente saneado, possibilitando que este órgão julgador possa proferir decisão voltada à solução de mérito da lide fiscal.

Passo doravante ao exame das questões de mérito das infrações que compõem o presente lançamento fiscal.

Inicialmente, cumpre observar que a defesa reconheceu serem devidas as cobranças lançadas nos itens 2, 7 e 8 do Auto de Infração. Anexou comprovantes de pagamentos dessas ocorrências às fls. 204/205. Os detalhes da quitação dessas infrações estão contidos nos relatórios de fls. 220/221, originários dos sistemas internos da SEFAZ-Ba. Concluo pela PROCEDÊNCIA desses itens, devendo ser homologados os valores já recolhidos pelo sujeito passivo.

INFRAÇÃO 01 – Computa-se nesta ocorrência a acusação de uso indevido de crédito fiscal de operações com mercadorias cujo imposto já se encontrava recolhido pelo regime de substituição tributária.

Por ocasião da defesa, o contribuinte relatou que o lançamento fiscal contém um equívoco que merece ser sanado por este órgão julgador. No período de apuração do mês de julho de 2014, a Empresa Autuada emitiu a Nota Fiscal de Entrada nº 895796, com CFOP 1949, com o fim de regularização de seu estoque, nos termos do art. 83, V do RICMS/2012. Na referida Nota Fiscal, o item “*Detergente em Pó Brilhante Multi Tecidos*” teve o destaque do imposto no montante de R\$1.258,82, sendo tal valor devidamente estornado no Livro de Apuração da Autuada (período de apuração 01/07/2014 a 31/07/2014 - documentos anexos – fls. 172/175).

O autuante, na fase de informação fiscal, reconheceu o equívoco cometido e procedeu à exclusão do valor de R\$1.258,82.

Restou demonstrado, portanto, através de prova documental, a inexistência de uso indevido de crédito fiscal, para a operação acobertada pela Nota Fiscal de Entrada nº 895796, no montante de R\$1.258,82. Após a exclusão dessa ocorrência, Item 01 do A.I. deve ser julgado PROCEDENTE EM PARTE, no total de R\$1.221,55, conforme Demonstrativo abaixo:

Ocorrência	Vencimento	Valor lançado (R\$)	Valor Julgado (R\$)	Multa %
02/01/2014	09/02/2014	3,85	3,85	60,00%
30/06/2014	09/07/2014	44,91	44,91	60,00%
31/07/2014	09/08/2014	2.423,31	1.164,49	60,00%
31/08/2014	09/09/2014	8,30	8,30	60,00%
TOTAL		2.480,37	1.221,55	

Infração 03 – Nesta ocorrência, a imputação foi de recolhimento a menor do ICMS referente a operações acobertadas por emissão de documentos fiscais, não escriturados nos livros fiscais próprios. A hipótese descrita abarca tanto descumprimento de obrigação principal pela falta de pagamento do tributo, como descumprimento de obrigação acessória, em razão do não

lançamento da documentação emitida na escrita fiscal. A conduta de falta de pagamento de tributo, apenada à época com a multa de 100%, absorve a penalidade acessória, por ser vedada a aplicação cumulativa de multas sobre uma mesma conduta infracional. Em outras palavras: a conduta principal, consubstanciada na falta de recolhimento de tributo decorrente da não escrituração de documentos fiscais (conduta meio), é que é apenada. Nesse sentido, não procede a alegação defensiva de que a acusação fiscal descrita no A.I. foi formalmente de descumprimento de obrigação acessória, mas a exigência inserida na peça de lançamento importou em cobrança de tributo não recolhido (descumprimento de obrigação principal).

No que se refere ao conteúdo dessa exigência fiscal, observo que o contribuinte, ao se insurgir contra os valores apurados na ação fiscal, impugna a inclusão na auditoria das notas fiscais nº 979655, 979657, 979658, 979659 e 979660, todas emitidas em fevereiro de 2015, que acobertaram operações de remessas em bonificação (DANFES anexos – fls. 177 a 181). Sustenta a defendente, que as bonificações realizadas configuraram modalidade de desconto incondicional, e dessa forma, esses valores não integram a base de cálculo do ICMS, conforme disposições contidas no art. 13, § 1º, II da LC 87/96. Pede a defesa que as notas fiscais citadas, relativas a operações com bonificação, sejam excluídas dessa exigência fiscal por não estarem sujeitas à incidência do ICMS, ou seja, não comporem a base de cálculo do tributo.

O autuante procedeu à exclusão dos valores do ICMS reclamado nos Demonstrativos de fls. 52/53, restando a recolher a quantia de R\$1.484,53, conforme demonstrativo abaixo:

Jun/2014 – R\$420,25

Fev/2015 – R\$1.484,53;

Todavia, apesar do autuante ter procedido à exclusão das quantias relacionadas às remessas em bonificação, esses valores foram tributados pelo contribuinte, conforme destaques do ICMS nas respectivas notas fiscais. Dispõe a Lei nº 7.014/96, que instituiu esse imposto no Estado da Bahia, no art. 17, § 1º, inc. II, alínea “a”, que integra a base de cálculo do ICMS: *o valor correspondente a: a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição.* A saída, a qualquer título, de mercadoria destinada a outro contribuinte ou a consumidor final, ainda que através de bonificações, ou seja, sem a respectiva cobrança do valor do item, estão sujeitas à incidência do imposto. E o próprio contribuinte tributou essas operações nas notas fiscais emitidas de nº 979655, 979657, 979658, 979659 e 979660 (doc. fls. 177/182).

Julgo, portanto, PROCEDENTE a infração 03, no valor principal de R\$1.921,11.

INFRAÇÃO 04 – Esta infração versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, em razão da aplicação de alíquota diversa nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

O contribuinte, na peça de defesa, assinalou erro do Auditor Fiscal na planilha que compõe essa ocorrência, inserida às fls. 55 a 60, denominada “*Débito a menor – Erro na aplicação de alíquota – Relação de notas/itens*”. Apontou erro de soma das diferenças de ICMS e pede o ajuste dos valores, reduzindo os montantes de R\$1.817,88, para R\$50,66 (abril/2015), e o valor de R\$119,58, para R\$105,63 (dezembro/2015).

O autuante, na informação fiscal, ressaltou a existência de erros de soma nos meses de abril e dezembro de 2015. Acatou as razões defensivas reduzindo o débito deste item de R\$7.863,97, para R\$6.082,80 (PAF, fl. 57 – mês de **dez/15**: de R\$119,58, para **R\$105,58**; e fl. 56, mês de **abr/15**: de R\$1.817,88, para **R\$50,66**).

Também julgo este item do Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, com a dedução dos valores efetuados pelo autuante na fase de informação fiscal, visto que ficou demonstrada a ocorrência de erro material na quantificação do imposto devido, decorrente de erros de totalização de valores pela autoridade fiscal.

INFRAÇÃO 05 - No que se refere à infração 05, vinculada ao levantamento quantitativo de estoques, as alegações defensivas de que foram omitidas as operações com CFOP 1949, 5927 e 5645, revelou-se a princípio em desconformidade com a listagem de CFOPs considerados na auditoria fiscal, inserida à fl. 62 dos autos, que contempla as operações com aqueles códigos. Os demonstrativos que serviram de lastro probatório dessa ocorrência, analítico e sintético, estão anexados às fls. 63 a 77, cujas cópias foram entregues ao contribuinte, mediante recibo (fls. 66, 72 e 77).

É importante destacar, conforme foi observado pelo autuante nas suas intervenções neste processo, que as alegações defensivas foram feitas de modo genérico, sem ser apontada uma única nota fiscal que teria sido não considerada no levantamento fiscal. Ademais, o presente PAF foi convertido por esta Junta de Julgamento, por duas vezes, para a realização de diligências, ocasião em que foi ofertada ao contribuinte a possibilidade de apresentar novas provas que pudessem elidir no todo ou em parte as imputações fiscais que lhe foram dirigidas. Mesmo assim, o contribuinte não coligiu nos autos acervo probatório capaz de elidir essa imputação fiscal.

Diante da inércia da defesa, impõe-se a aplicação, neste caso, das disposições contidas nos arts. 142 e 143 do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, que estabelece que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal, e que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa em presunção de veracidade da afirmação da parte contrária. Com base nessas disposições do regulamento processual, as teses defensivas não devem prosperar, pois em duas oportunidades, a defesa não apresentou a documentação que afirma ser capaz de elidir a autuação.

No que se refere ao pedido de decretação de nulidade da infração 05, por ausência de recomposição da escrita fiscal do autuado, configurando ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, entendo ser questão que tem relação direta com o mérito da causa, visto que essa arguição diz respeito à forma como o imposto é quantificado, quando se apresenta na auditoria fiscal a apuração de omissões de registro e de pagamento do imposto nos procedimentos de contagem física dos estoques de mercadorias.

Está o contribuinte a sustentar a tese de que nesses casos, deveria o fisco deduzir os créditos fiscais em relação às mercadorias em que se identificou a omissão de saída, para que se preserve o princípio constitucional da não cumulatividade, positivado no texto da Constituição Federal, que prescreve no art. 155, § 2º, inc. I, que o ICMS será apurado *“compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal”*.

Porém, nessa específica situação, em que se apura nos procedimentos de fiscalização a ocorrência de omissão de saídas de mercadorias, a contagem dos estoques toma por base os registros fiscais do contribuinte, envolvendo as quantidades existentes nas notas fiscais de entrada escrituradas pelo contribuinte, abarcando inclusive aqueles documentos em que houve a apropriação dos créditos fiscais, somando-se a estes os registros existentes nos Inventários, e deduzidas as quantidades existentes nas notas fiscais emitidas para acobertar as saídas. Portanto, nessa apuração quantitativa em que são computadas as notas fiscais de entrada, fazem parte do levantamento, os documentos fiscais lançados na escrita do contribuinte com a correspondente apropriação dos créditos fiscais.

Considerando o acima exposto, mantenho sem alteração os valores apurados na Infração 05.

INFRAÇÃO 06 – Neste item, a acusação fiscal diz respeito à ocorrência de recolhimento a menor do ICMS por antecipação total, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias originárias de outras Unidades da Federação. Ocorrência

fundamentada nos Demonstrativos inseridos às fls. 78/85 dos autos.

A defesa salientou que o lançamento em lide desconsiderou o recolhimento do ICMS total, conforme planilhas e DAEs anexos (fls. 182/201), relacionados às competências de 04/2014; 07/2014, 09/2014, 10/2014 e 11/2014. Reconheceu, porém, que na quantificação do imposto devido, aplicou MVA inferior àquela devida, 48,43%, ao invés de 30%, para os períodos de 07/2014, 09/2014; 10/2014 e 11/2014, nos valores, respectivamente de R\$23,37; R\$560,84; R\$1.635,30 e R\$1.667,61, totalizando a cifra de R\$3.887,11. Pede que os recolhimentos efetuados nos meses indicados sejam considerados nas planilhas que compõem a Infração 06.

O autuante, nas intervenções que fez no processo, afirmou que foram listadas às fls. 79/85, várias mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, inclusive bombons Ouro Branco e Chocolate Ouro Branco. Relatou que os recolhimentos constantes da relação de DAEs de fls. 12/19, foram considerados no levantamento fiscal, sendo reclamadas tão somente as diferenças de ICMS destacadas no Relatório de fl. 78, totalizando a quantia de R\$30.650,47, lançada no Auto de Infração.

Neste item a defesa também fez alegações genéricas, sem apontar, a partir da relação de notas fiscais que compõem a autuação (doc. fls. 79/85), aquelas cujo imposto já se encontrava pago, ainda que de forma parcial. A relação de notas fiscais apresentada pela defesa (doc. fls. 183, 186, 192, 197/198), não integra o demonstrativo de débito elaborado pelo autuante. Alegações defensivas sem respaldo documental. Infração 06 mantida.

Em pedido subsidiário, a defesa sustenta a excessividade das multas aplicadas no presente Auto de Infração, de 100% e 60% do valor do imposto lançado, trazendo como paradigma desse entendimento a ADI nº 551/RJ, julgada no Supremo Tribunal Federal (STF), cuja ementa reproduz na Manifestação defensiva. Entende que os percentuais de multas tributárias não podem exceder os índices entre 20% e 30%.

No que se refere ao efeito confiscatório alegado pela defesa, não é conferido aos órgãos julgadores administrativos a competência para decretar a inconstitucionalidade ou ilegalidade da norma posta no ordenamento jurídico tributário. Trata-se de disposição expressa contida no art. 167, incisos II e III do RPAF (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), aprovado pelo Dec. nº 7.629/99. Ademais, a decisão judicial mencionada na peça de defesa se refere à legislação vigente no Estado do Rio de Janeiro, não tendo pertinência com os fatos que ensejaram a presente autuação, além de não serem vinculantes para o Estado da Bahia.

Isto posto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, com a totalização dos valores, por item, detalhados na tabela abaixo, devendo ser homologados pelo órgão competente, os valores já recolhidos pelo sujeito passivo:

INFRAÇÃO	VALORES LANÇADOS	VALORES APÓS JULGAMENTO
1	2.480,37	1.221,55
2	116,45	116,45
3	1.921,11	1.921,11
4	7.863,97	6.082,80
5	7.444,93	7.444,93
6	30.650,47	30.650,47
7	170,97	170,97
8	1.541,36	1.541,36
TOTAL	52.189,63	49.149,64

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por

unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207095.0003/17-6**, lavrado contra **LUTINER DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$47.437,31**, acrescido de multa de 60% sobre R\$37.954,82, e de 100% sobre R\$9.482,49, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “d”, VII, “a”, IV, “j” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$1.712,33**, previstas nos incisos IX e XI, do mesmo artigo e lei citados, com redução da multa em obediência à Lei nº 13.461/2015, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados pelo órgão competente os valores recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 12 de maio de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – JULGADOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR