

A. I. N° - 206837.0009/20-7  
AUTUADO - SALVADOR MOTOS LTDA.  
AUTUANTE - RAIMUNDO SANTOS LEAL  
ORIGEM - DAT METRO / INFRAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23/11/2021

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0168-03/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Infração subsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. OMISSÕES DE SAÍDAS. Infração subsistente. **b)** OMISSÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS ISENTAS OU NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA FIXA. Infração subsistente. **c)** OMISSÃO DE ENTRADAS EM MAIOR VOLUME QUE OMISSÃO DE SAÍDAS. OMISSÃO DE SAÍDAS POR PRESUNÇÃO. Infração subsistente. **d)** OMISSÃO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA POR ANTECIPAÇÃO. Infração subsistente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÃO DE ENTRADAS INTERESTADUAIS. AQUISIÇÃO DE BENS PARA USO E CONSUMO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Infração caracterizada. 4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Os argumentos defensivos não são capazes de elidir a infração. Infração subsistente. 5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. O Autuado não logra êxito em elidir a acusação fiscal, subsiste a exigência fiscal. Infração mantida. 6. DOCUMENTOS FISCAIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACCESSÓRIA. MULTA. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. **a)** MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. **b)** MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Infrações não elididas. Não acolhida a preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado em 22/09/2020, para exigir o crédito tributário no valor de R\$61.914,26, através das seguintes infrações:

Infração 01 - **02.01.03.** Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de setembro a dezembro de 2015. Exigido o valor de R\$2.714,85, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 13 e 14 e CD à fl. 73;

Infração 02 - **04.05.02.** Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2015. Exigido o valor de R\$3.034,50, acrescido da multa de 100%. Demonstrativo às fls. 15 a 42 e CD à fl. 73;

Infração 03 - **04.05.03.** Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2015. Exigida a multa fixa no valor de R\$460,00. Demonstrativo às fls. 15 a 42 e CD à fl. 73;

Infração 04 - **04.05.05.** Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no exercício de 2016. Exigido o valor de R\$287,35, acrescido da multa de 100%. Demonstrativo às fls. 15 a 42 e CD à fl. 73;

Infração 05 - **04.05.09.** Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, no exercício fechados de 2016. Exigido o valor de R\$13.803,30, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 15 a 42 e CD à fl. 73;

Infração 06 - **06.01.02.** Falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de setembro e dezembro de 2015, janeiro, março a junho e agosto a dezembro de 2016. Exigido o valor de R\$15.020,11, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 43 e 44 e CD à fl. 73;

Infração 07 - **07.01.02.** Recolhimento a menos 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 setembro a dezembro de 2015, janeiro a março, maio, agosto a dezembro de 2016. Exigido o valor de R\$5.479,24, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 45 a 56 e CD à fl. 73;

Infração 08 - **07.15.05.** Multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de setembro e novembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016. Exigida a multa no valor de R\$5.956,91, em decorrência da aplicação do percentual de 60%, sobre o valor do imposto não pago tempestivamente. Demonstrativos às fls. 57 a 59 e CD à fl. 73;

Infração 09 - **16.01.01.** Entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de dezembro de 2015 e dezembro de 2016. Exigida a multa no valor de R\$15.153,84, em decorrência da aplicação do percentual de 1% sobre o valor das mercadorias. Demonstrativos às fls. 60 a 70 e CD à fl. 73;

Infração 10 - **16.01.02.** Entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, no mês de dezembro de 2016. Exigida a multa no valor de R\$4,16, em

decorrência da aplicação do percentual de 1% sobre o valor das mercadorias. Demonstrativo à fls. 71 e CD à fl. 73.

O Autuado apresenta peça defensiva, fls. 79 a 95, inicialmente, descreve as infrações e requer a decadência do lançamento para os fatos geradores ocorridos até janeiro a setembro de 2015, onde diz encontrar-se extinto o crédito tributário.

No tocante as Infrações 01, 06, 07 e 08 destaca que decaiu o direito de a Fazenda Pública Estadual exigir o imposto no período de janeiro a setembro de 2015, uma vez que a autuada só teve ciência da autuação fiscal em 25/09/2020.

Quanto às acusações atinentes às Infrações 02, 03, 04 e 05, observa que o Autuante utiliza roteiro inadequado de fiscalização, uma vez que as mercadorias arroladas no levantamento quantitativo de estoque são mercadorias enquadradas na substituição tributária.

Em relação à imputação da Infração 06, assevera que contraria o parágrafo único da cláusula oitava do Convênio ICMS nº 142/18, que prevê a responsabilidade do remetente pelo recolhimento da DIFAL, e não ao destinatário, sendo este, portanto, parte ilegítima para figurar no polo passivo da obrigação tributária.

Sustenta que na acusação constante da Infração 08, o devido processo legal é inobservado, uma vez que, não cabe cobrança de antecipação parcial de ICMS, sobre mercadorias que já sofreram substituição tributária.

Assevera faltar motivo para se proceder as exigências fiscais atinentes às Infrações 01 a 08, constantes do auto de infração em apreço, uma vez que o recolhimento do ICMS devido nas entradas das mercadorias em nosso estado, arroladas pelo autuante, a exemplo das mercadorias como rolamento, bomba, espelho retrovisor, tanque de combustível e outras peças, partes e acessórios, mesmo não relacionados nos anexos do Convênio ICMS nº 142/18, é de responsabilidade do remetente como substituto tributário.

No tocante às Infrações 09 e 10, afirma que comprovará o registro das entradas das mercadorias arroladas na relação apresentada pelo autuante, em que pese os equívocos de nomenclatura e códigos dos produtos, ressaltando que tais erros de escrituração não causaram danos ao erário, uma vez que tais mercadorias já tiveram o ICMS retido na fonte ou antecipado pelo destinatário, *in casu*, o Autuado.

Declara que CF/88 e as leis infraconstitucionais fundamentais que lhe seguem, atribuem encargos, deveres ou funções para os órgãos da administração pública que devem se desincumbir deles com a maior presteza possível, nesse sentido a instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo fiscal devem observar, entre outros, princípios como o da verdade, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal (art. 2º, do RPAF-BA/99).

Diz ser indispensável a demonstração pelo Fisco quanto ao critério adotado, a fonte e demais dados necessários ao entendimento e comprovação da acusação fiscal, bem como a falta de apreciação de todos os argumentos alegados na peça impugnativa configura inobservância aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Isto porque o administrador fiscal, como todos os administradores públicos, tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador, porquanto sua função própria é a de aplicador das leis, é a de fazer as pessoas cumprirem as leis.

Frisa que o RPAF-BA/99, prevê os princípios de direito que devem ser perseguidos no processo administrativo fiscal, com destaque aos princípios da verdade real e da ampla defesa, razão por que os julgadores devem perquirir a verdade fática, abstraindo a versão unilateral do Autuante, notadamente para combater eventuais excessos decorrentes do exercício do Poder de Polícia Administrativa, sendo que a penalidade somente deve ser aplicada à luz de documentos comprobatórios da suposta infração.

Registra que, assim como as pessoas são inteiramente livres para agir desde que não exista uma lei determinando um comportamento diferente, o administrador público não pode agir ao seu livre-arbítrio, somente podendo se comportar conforme o ordenamento predeterminado pelo legislador. Observa que o agente público exerce uma atividade vinculada, portanto, fica obrigado a agir de acordo com o que determina a legislação que trata da matéria, não cabendo qualquer margem de discricionariedade quanto ao modo de apreciação dos fatos apurados. Afirma que a inobservância dessa vinculação corre o risco de violar as disposições do art. 142, do CTN, cujo teor reproduz.

Menciona que a função administrativa tributária deve ser exercida pela autoridade fiscal em obediência ao princípio da legalidade objetiva, em que o tributo será tornado líquido e certo e exigido dentro de mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral imparcialidade. Portanto a função fiscal, exercício do poder-dever da autoridade administrativa para exigir o pagamento do tributo devido e/ou controlar e fiscalizar o seu correto pagamento, está sujeita à obediência ao princípio da reserva legal.

Destaca ensinamentos da Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro, revelando que o ato administrativo de medida de polícia, ainda que seja discricionária, sempre esbarra em algumas limitações impostas por lei, quanto à competência, à forma, aos fins e mesmo com relação aos motivos ou ao objeto. Prossegue observando, quanto aos dois últimos, ainda que a Administração disponha de certa dose de discricionariedade, esta deve ser exercida nos limites traçados pela lei, em uma relação de inquestionável subsunção. Remata assinalando que a consagrada mestra, revela que regras básicas a serem respeitadas pela fiscalização são: a) a necessidade, em consonância com a qual medida de polícia só deve ser adotada para evitar ameaças reais ou prováveis de perturbações ou interesse público; b) a da proporcionalidade, que significa a exigência de uma delação necessária entre a limitação ao direito individual e o prejuízo a ser evitado; e, c) eficácia, no sentido de que a medida deve ser adequada para impedir o dano ao interesse público.

No tocante as infrações 01, 02, 06 e 07, reafirma que decaiu o direito da Fazenda Pública Estadual de exigir o imposto no período de janeiro a setembro de 2015, uma vez que só teve ciência da autuação fiscal em 25/09/2020;

Afirma que a exigência fiscal contida no Auto de Infração em apreço, é considerada indevida no período de janeiro a setembro 2015, em razão de ter operado a decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário pelo lançamento, uma vez que a autuada teve ciência do auto de infração em apreço em 25/09/2020. Remata destacando que, nesse sentido vem decidindo o CONSEF, como se vê nas ementas do Acórdão Nº CJF 0089-12/17 e no Acórdão JJF Nº 0042-04/17, cujas ementas reproduz.

Quanto as acusações contidas nas Infrações de 02, 03, 04 e 05, observa que o Autuante utiliza roteiro inadequado de fiscalização, uma vez que as mercadorias arroladas no levantamento quantitativo de estoque são mercadorias enquadradas na substituição tributária. Ocorre que este procedimento não está de acordo com as orientações contidas na Portaria nº 445/98, a qual estabelece tratamento diferenciado às mercadorias sujeitas à substituição tributária, exigindo em relação às omissões de saídas daquele tipo de mercadorias a aplicação de uma multa, e não a exigência de imposto, por estar configurada a situação prevista no inciso II, do art. 5º, da citada Portaria 445/98.

Assinala que a acusação de omissão de entrada e/ou saída de mercadorias apurada por levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias sujeitas a substituição tributária, não procede, como já decidiu o CONSEF, citando como exemplo os Acórdãos JJF Nºs 0138-04/20-VD, 0182-02/19 e CJF Nºs 0055-12/18, 0280-11/19 e 0062-12/20, cujas ementas reproduz às fls. 86 e 87.

Na imputação relativa à Infração 06, afirma que o Autuante contraria o parágrafo único da

cláusula oitava do Convênio ICMS nº 142/18, que prevê a responsabilidade do remetente pelo recolhimento da DIFAL, e não do destinatário, sendo este, portanto, parte ilegítima para figurar no polo passivo da obrigação tributária.

Revela que o Convênio ICMS nº 142/18 (que dispõe sobre os regimes de substituição tributária e de antecipação) integra em seu corpo as duas modalidades supracitadas uma estabelecida pela cláusula décima primeira a qual envolve a mercancia subsequente das mercadorias adquiridas, e a outra, na cláusula décima segunda a qual é dedicada aos bens e mercadorias destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente, conforme teor que reproduz.

Nesse sentido afirma que a imputação de infração de falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença de alíquota, não poderia recair sobre o adquirente das mercadorias, por não ser o sujeito passivo da obrigação tributária, como tantas vezes o CONSEF, já anulou autos de infração que continha tal exigência fiscal, citando como exemplo o Acórdão CJF Nº 0153-12/20 e o Acórdão JJF Nº 0343-06/20NF.

Destaca que na acusação relativa à Infração 08, é inobservado o devido processo legal, uma vez que, não cabe cobrança de antecipação parcial de ICMS, sobre mercadorias que já sofreram substituição tributária, desse modo, a infração imputada de falta de pagamento do ICMS devido por antecipação parcial, também não procede, reproduzindo cópias de ementas de julgados deste CONSEF, fls. 89 e 90.

Afirma que a acusação de “Deixar de recolher o ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis” - Infração 01, vem sendo considerada Nula ou Improcedente pelo CONSEF, como se vê nos Acórdãos de Nºs: 0097-02/20, 0102-03/20 e 0137-03/20, cujas ementas reproduz.

Assevera faltar motivo para se proceder as exigências fiscais constantes do presente Auto de Infração, uma vez que o recolhimento do ICMS devido nas entradas das mercadorias em nosso Estado, arroladas no levantamento fiscal, a exemplo das mercadorias como rolamento, bomba, espelho retrovisor, tanque de combustível e outras peças, partes e acessórios não relacionados nos anexos do Convênio ICMS nº 142/18, é de responsabilidade do remetente como substituto tributário.

Observa que corroborando com tal entendimento, este CONSEF, assim já decidiu conforme se verifica no teor de diversas ementas de julgados desse CONSEF, que reproduz às fls. 91 e 92.

Declara faltar motivo para se proceder ao lançamento do crédito tributário, porque o lançamento configura ato de vontade pelo qual o Estado aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta. Traz a colação trecho de lições do mestre, Seabra Fagundes, acerca dos elementos a serem considerados no ato administrativo.

Observa que a lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o mais vinculado possível, no exercício do qual serão praticados atos plenamente vinculados. Lembra que essa, aliás, é a expressão utilizada no art. 3º, do CTN, que define o tributo como “*prestaçā pecuniária, compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”, Assim, pondera que o objeto do lançamento, como ato de vontade da administração (a saber, a declaração da ocorrência do fato jurídico, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e da alíquota para apuração do montante a pagar e os termos da exigibilidade) já está predeterminado na lei tributária, vale dizer, “*in casu sub examine*”, expressamente previsto os dispositivos de lei que autorizam a imputação de responsabilidade quando ocorrer infração a eles, inexistindo margem de liberdade de escolha para o agente que pratica o ato.

Frisa que, pelo constatado, não havia motivo para que o Autuante lavrasse o presente Auto de Infração, pelo menos no que se relaciona a “suposta” infração que ora se contesta e este é o entendimento do CONSEF conforme decisões ilustrativas cujas ementas transcreve.

Sobre o tema motivação do ato administrativo cita ensinamentos do mestre Hely Lopes Meirelles.

No tocante às Infrações 09 e 10, afirma que comprovará o registro das entradas das mercadorias arroladas na relação apresentada pelo autuante, em que pese os equívocos de nomenclatura e códigos dos produtos, ressaltando que tais erros de escrituração não causaram danos ao erário público, uma vez que tais mercadorias já tiveram o ICMS retido na fonte ou antecipado pelo destinatário, *in casu*, o Autuado.

Desse modo, afirma reconhecer os equívocos ocorridos em seu sistema de informação, entretanto, como se trata de mercadorias que já tiveram o imposto pago, não tendo razão para prática de sonegação, pugna pela aplicação da redução de multa de 95%, conforme assim vem decidindo o esse CONSEF, citando como exemplo o Acordão CJF N° 0271-11/19, cuja ementa reproduz.

Conclui pugnando pela improcedência da ação fiscal.

Na informação fiscal prestada às fls. 129 e 130, o Autuante afirma em relação à alegação de que ocorreria decadência em relação às Infrações 01, 06, 07 e 08, em razão de ter tomado ciência do Auto de Infração em 25/09/2020, esclarece que descabe a alegação defensiva, uma vez, que em nenhuma das mencionadas infrações fora exigido tributo envolvendo período anterior a setembro de 2015.

Em relação as Infrações 02, 03, 04 e 05, frisa que a defesa alega que foi utilizado “roteiro inadequado de fiscalização”, sob alegação de que as mercadorias arroladas no levantamento quantitativo de estoque são mercadorias enquadradas na substituição tributária.

Assevera não haver consistência na alegação do Impugnante, cabendo esclarecer que a Infração 02, decorre de ICMS destacado na comercialização de itens de mercadorias tributadas pelo sistema Normal. Menciona que o Contribuinte comercializa, também, itens de mercadorias passíveis de tributação normal. Observa que o valor de ICMS apurado é decorrente de Notas Fiscais de Saídas não escrituradas, nas quais há ICMS destacado.

Explica que a Infração 03 imputa a multa, penalidade formal, portanto, por omissão de saídas de mercadorias isentas ou não tributadas, cujos dados de identificação dos documentos fiscais e respectivos itens de mercadorias estão relacionadas no Anexo 3, não havendo pertinência na alegação.

Quanto a Infração 04 afirma ser decorrente da auditoria de estoques, onde houve a identificação de omissões de Entradas e de Saídas, sendo imputado a cobrança de ICMS para os itens passíveis de tributação normal, ainda que de pequena monta.

Sobre a Infração 05, os procedimentos de apuração e cálculo se faz presente no Anexo 4, do Auto de Infração e decorre da Omissão de Entradas de mercadorias sujeitas a ST.

Arremata registrando que para todas as Infrações mencionadas (02, 03, 04 e 05) se fazem presentes no Auto de Infração os elementos que subsidiaram a identificação das omissões na movimentação dos itens de mercadorias, seja nas Entradas ou nas Saídas.

No tocante à refutação relativa à Infração 06, de que a mesma contraria o parágrafo único da cláusula oitava do Convênio ICMS nº 142/18, registra não haver pertinência na alegação apresentada, visto que, a Infração 06 abrange os exercícios de 2015 e 2016, portanto, sem aparo, considerando que o mencionado convênio entrou em vigência apenas em 01 de janeiro de 2019.

No que diz respeito ao questionamento sobre a Infração 08, alegando não ser devida a cobrança de antecipação parcial de ICMS, sobre mercadorias que já sofreram substituição tributária, sustenta que não procede, conforme descriminação detalhada efetuada nos Anexos 9 e 10, onde estão relacionados os itens de mercadorias objeto de tributação normal, conforme consta nos documentos fiscais relacionados, tendo por base a escrita fiscal do contribuinte e a consulta dos documentos fiscais.

Em relação ao argumento defensivo de faltar motivo para imputação das Infrações 01 a 08, uma vez que o recolhimento do ICMS devido nas entradas das mercadorias em nosso Estado e mesmo aquelas não relacionados no Convênio ICMS nº 142/18, destaca que as Infrações já contestadas nos itens anteriores, são novamente objeto de alegação geral, ignorando a especificidade de cada uma das Infrações, ainda que cada uma delas já fora objeto de abordagem, não havendo novos elementos no item em questão.

Quanto a alegação defensiva de que comprovará o registro das entradas das mercadorias arroladas no levantamento fiscal das Infrações 09 e 10, em que pese os equívocos de nomenclatura e códigos dos produtos, assevera que nenhum elemento de prova ou demonstração de que os documentos fiscais arrolados no Anexo 11 e 12 foram efetivamente escriturados foi apresentado ou anexado a peça de defesa, demonstrando que os mesmos foram arrolados no livro Registro de Entradas presentes nas EFDs.

No que diz respeito a reiterada alegação de que para as Infrações 01, 02, 06 e 07 ocorreu a decadência de exigência de imposto, mencionando decisões do CONSEF, com a transcrição de Acordão, esclarece que pode ser observado que para nenhuma das mencionadas Infrações há a exigência de imposto para o período que decaiu, em consonância com a legislação e mencionado no próprio Auto de Infração, de modo que, não há qualquer pertinência na alegação efetuada.

Em relação a alegada “Utilização de Roteiro de Fiscalização Inadequado” atinente às Infrações 02, 03, 04 e 05, frisa o Autuado argui que foi desconsiderado nos levantamentos produzidos, a situação tributária dos itens de mercadorias comercializados, ignorando que nos demonstrativos produzidos e disponibilizados, antes mesmo da lavratura do Auto de Infração, há a identificação da ST de cada item de mercadoria, decorrendo, a partir disso, a configuração de distintas Infrações, tipificadas e apuradas, com base, nas EFDs apresentadas.

Quanto à alegação “Da Ilegitimidade Passiva da Autuada”, por considerar que a Infração 06 contraria o parágrafo único da cláusula oitava do Convênio 142/18, menciona que novamente ignora o Defendente que os efeitos do Convênio 142/18 se faz, a partir de 01/01/2019, enquanto, a Infração 06 foi imputada para os exercícios fiscais dos anos de 2015 e 2016.

No tocante “a Inobservância do devido Processo Legal”, arguida pelo Autuado para a Infração 08 que não cabe a exigência de antecipação parcial de ICMS para itens de mercadorias que já sofreram substituição tributária, fazendo a transcrição de ementas de decisões do CONSEF, afirma não ser pertinente a alegação, conforme os itens de mercadorias e documentos fiscais arrolados nos Anexos 9 e 10. Foram objeto de imputação de multa, os itens de mercadorias passíveis de tributação normal e que o Contribuinte considerou tributariamente como mercadorias ST.

O Autuado ignora os elementos de prova e cálculo apensados ao Auto de Infração, com a caracterização e demonstração dos procedimentos de cálculo para cada uma das Infrações, cujos relatórios, cabe destacar foram encaminhados previamente.

No que concerne ao pedido de improcedência da ação fiscal, observa não ter identificado elementos de argumentação e de prova, quanto a afirmação de que não houve a redução de base de cálculo de itens de mercadorias objeto de ST. Observa que efetuou o reexame de modo amostral, mesmo diante da maneira inadequada do Autuado em explicitar suas alegações de defesa.

Conclui pela manutenção da autuação, por não haver elementos que ensejem a revisão dos valores imputados para a Infração.

## VOTO

Em sede preliminar, o impugnante alegou que a presente autuação no tocante às Infrações 01, 06, 07 e 08, exige imposto no período de janeiro a setembro de 2015, período em que já decaiu o direito de a Fazenda Pública, uma vez que só teve ciência da autuação em 25/09/15.

Observo que em relação ao tema Decadência, a PGE - Procuradoria Geral do Estado, por meio da Procuradoria Fiscal, através da emissão do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, manifestou o entendimento de que “*Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, §4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis, apura o monte do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas*”.

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

Assim, apurando-se débito não declarado e não pago (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda nos casos em que mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, aplica-se as disposições do art. 173, inciso I do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento, não há o que ser homologado.

As Infrações 01, 06, 07 e 08, alegadas pelo Autuado se referem à apuração de ICMS devido, que tiveram as operações registradas pelo Autuado e parcialmente ou não recolhidas. Logo, as exigências apuradas no mês de setembro de 2015, considerando que o Autuado tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 25/09/2015, por terem sido tragadas pela decadência de acordo com o §4º, do art. 150 do CTN, devem ser mantidas no Auto de Infração.

No tocante à formalização do PAF, constato que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, fls. 13 a 71 - CD à fl. 73, e comprovante de recebimento fls. 76 e 77. O presente processo está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados na legislação de regência, precípuamente nos incisos I a IV, do art. 18 do RPAF-BA/99, que pudessem inquinar de nulidade o presente lançamento.

No mérito, o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de dez infrações à legislação baiana do ICMS, conforme devidamente pormenorizadas e circunstanciadas no preâmbulo do relatório.

A Infração 01 imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis.

A Defesa alegou falta de motivo, aduzindo que as mercadorias objeto da autuação o recolhimento do ICMS devido nas entradas em nosso Estado, conforme previsto no Convênio ICMS nº 142/18, é de responsabilidade do remetente como substituto tributário.

No presente caso, embora o Autuado tenha recebido cópia do demonstrativo de apuração, discriminando todas as operações com as respectivas notas fiscais que originaram o débito exigido, não carreou aos autos de forma inequívoca comprovação de que as mercadorias arroladas no levantamento fiscal foram devidamente tributadas nas saídas.

Ao compulsar os elementos que integram esse item da autuação, constato que as mercadorias constantes do Anexo 2, fls. 13 e 14, cuja cópia foi entregue ao autuado, não constam itens cuja NCM esteja elencada no Anexo 1 do RICMS-BA/12 (não se enquadram no regime de ST, ou seja, não tivera o imposto recolhido antecipadamente.)

Concluo pela subsistência da Infração 01.

As Infrações 02, 03, 04 e 05, apuram a falta de recolhimento do imposto apurado, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios fechados de

2015, e 2016, conforme demonstrativos de apuração acostados à fl. 15 a 42 e CD à fl. 73.

Em suas razões de Defesa, o Autuado pugnou pela improcedência desses itens da autuação, sob o argumento de que fora utilizado “Roteiro inadequado de fiscalização” aduzindo que as mercadorias arroladas no levantamento quantitativo de estoque são mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Alegou ainda que o procedimento não está de acordo com as orientações contidas na Portaria 445/98, a qual estabelece tratamento diferenciado às mercadorias sujeitas à substituição tributária, exigindo em relação às omissões de saídas, a aplicação de multa e não a exigência de imposto, por estar configurada nesse caso a situação prevista no inciso II, do art. 5º da citada portaria.

O Autuante sustentou haver inconsistência na alegação defensiva, esclarecendo que a Infração 02 decorre de operações com ICMS destacado na comercialização de itens de mercadorias com tributação Normal, explicando que o Impugnante também comercializa mercadorias sujeitas ao regime de tributação normal. Asseverou que o ICMS apurado é decorrente de notas fiscais de saídas não escrituradas, nas quais há ICMS destacado.

Explicou que a Infração 03 impõe multa por omissão de saídas de mercadorias isentas e não tributáveis, cujos dados de identificação dos documentos fiscais e respectivos itens de mercadorias estão relacionados no Anexo 3, e que por isso, não há pertinência na alegação.

Quanto à Infração 04, destacou que foram apuradas omissões de entradas e de saídas, sendo imputado a cobrança para os itens passíveis de tributação normal, ainda que de pequena monta.

Quanto à Infração 05, destacou que os procedimentos de apuração e de cálculo constam do Anexo 4 do Auto de Infração, e decorre da Omissão de Entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Informou ainda o Autuante que se faz presente no Auto de Infração todos os elementos que subsidiaram a identificação das omissões na movimentação dos itens de mercadorias, tanto nas entradas, como nas saídas.

Depois de examinar os elementos que constituem a acusação fiscal e os respectivos demonstrativos do levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados, constato, que ao contrário do que suscitou o Impugnante, sem apontar incisivamente qualquer inconsistência, que os Anexos 3 e 4, acostados aos autos pelo Autuante, cujas cópias foram entregues ao Impugnante, demonstram de forma minudente a apuração das omissões apuradas, uma vez que identificam de forma clara quais as operações com mercadorias sujeitas a tributação normal, ao regime de substituição tributária e isentas, as respectivas quantidades movimentadas no período fiscalizado, bem como seus respectivos estoques iniciais e finais.

Também verifico restar evidenciado nos referidos anexos, que o roteiro aplicado está em total consonância com a orientação preconizada pela Portaria 445/98.

O Autuado, apesar de alegar de forma difusa que fora adotado *roteiro inadequado*, mesmo dispondo dos demonstrativos que identificam a origem pormenorizada das omissões apuradas, não carreou aos autos elemento algum que indicasse, de forma inequívoca, inconsistência ou equívoco nos cálculos efetuados pela fiscalização.

Assim, ante à inexistência nos autos de comprovada mácula com o condão de elidir a acusação fiscal, restam devidamente caracterizados esses itens da autuação.

Nos termos expendidos, concluo pela subsistência das Infrações 02, 03, 04 e 05.

A Infração 06, trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença de alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, e destinadas a consumo do estabelecimento.

O Autuado, em relação a essa infração, em suas razões de defesa, suscitou ilegitimidade passiva, alegando tão-somente, que a mesma contraria o disposto no parágrafo único da cláusula oitava,

do Convênio ICMS 142/18:

*Cláusula oitava O contribuinte remetente que promover operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária poderá ser o responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes devido à unidade federada de destino, mesmo que o imposto tenha sido retido anteriormente.*

*Parágrafo único. A responsabilidade prevista no caput desta cláusula aplica-se também ao imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna da unidade federada de destino e a alíquota interestadual incidente sobre as operações interestaduais com bens e mercadorias especificadas em convênio ou protocolo que disponha sobre o regime de substituição tributária e destinadas ao uso, consumo ou ativo imobilizado do destinatário.*

Ao proceder a informação fiscal, o Autuante afirmou não haver pertinência a alegação defensiva, visto que, a exigência alcança os exercícios de 2015 e 2016, portanto sem aparo, considerando que o mencionado convênio entrou em vigência apenas em 01 de janeiro de 2019.

Comungo com o entendimento apresentado pelo Autuante, tendo em vista que, de fato, o Convênio ICMS N° 142/18, mencionado pela Defesa não existia no mundo jurídico quando ocorreram os fatos geradores objeto da autuação.

Ademais, a exigência fiscal afigura-se devidamente estribada em demonstrativos, discriminando todos os elementos que resultaram no débito exigido, cujas cópias foram entregues ao Autuado e se alicerça na legislação de regência em vigor por ocasião da ocorrência dos fatos geradores, ou seja, a alínea “a”, do inciso III, do §4º, do art. 305 do RICMS-BA/12, *in verbis*:

*“Art. 305. No regime de conta-corrente fiscal, os contribuintes apurarão, no último dia de cada mês, o imposto a ser recolhido em relação às operações ou prestações efetuadas no período, com base nos elementos constantes em sua escrituração fiscal.*

[...]

*§ 4º Constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher:*

[...]

*III - o valor correspondente à diferença de alíquotas:*

*a) nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente;”*

Assim, nos termos expendidos, a Infração 06 resta caracterizada.

A Infração 07, cuida do recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, consoante demonstrativos acostados às fls. 45 a 56 e CD à fl. 73.

Em suas razões de defesa, o Impugnante, além de questionar a decadência já abordada no enfrentamento da preliminar suscitada, não apontou qualquer inconsistência no demonstrativo de apuração que discrimina pormenorizadamente todos os itens arrolados no levantamento fiscal, cujas cópias lhe foram entregues.

Assim, não tendo o Defendente apresentado elemento algum com o condão de elidir o cometimento da irregularidade devidamente apurada, remanesce subsistente a acusação fiscal.

Concluo pela manutenção da Infração 07.

A Infração 08 imputa ao sujeito passivo, multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Em sede de Impugnação, o Autuado alegou que a autuação não observou o devido processo legal, uma vez que não cabe a cobrança de antecipação parcial, sobre as mercadorias que já sofreram substituição tributária.

O Autuante informou não ser pertinente a alegação defensiva, tendo em vista que conforme os itens de mercadorias arrolados no Anexos 9 e 10, foram objeto de imputação de multa os itens de mercadorias passíveis de tributação normal, e que foram consideradas pelo Impugnante como sendo da ST.

Ao compulsar as peças que compõem a apuração desse item da autuação, constato que mesmo dispendo de demonstrativo analítico discriminando a origem da apuração por item de cada mercadoria constante das notas fiscais arroladas no levantamento fiscal, o Autuado não carreou aos autos qualquer elemento de prova que pudesse elidir a irregularidade cometida. Portanto, resta incólume a acusação fiscal.

Assim, tendo o Autuante verificado a tributação normal nas saídas das mercadorias, aplicou de forma escorreita o que prevê o § 1º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, “*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*”.

Logo, deve ser mantida a multa sugerida, uma vez que é a prevista para a irregularidade cometida, conforme estatuída na alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei 7.014/96.

Concluo pela caracterização parcial da Infração 08.

As Infrações 09 e 10, tratam de imputação ao sujeito passivo de ter dado entrada no estabelecimento, respectivamente, de mercadorias, bem ou serviços, sujeitos à tributação, e de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, nos exercícios de 2015 e de 2016, sendo aplicada a multa de 1% sobre cada nota fiscal não registrada.

Em relação às aquisições de mercadorias, a legislação estabelece que a escrituração deve ser efetuada no livro Registro de Entradas, por ordem cronológica, e os lançamentos devem ser feitos documento por documento, haja vista que o mencionado livro se destina a registrar as entradas, a qualquer título, de mercadorias, bens ou serviços tributáveis ou não, e a falta de escrituração constitui irregularidade por descumprimento de obrigação acessória, punível com multa.

A legislação prevê a aplicação da multa de 1% (um por cento) do valor comercial do bem, mercadoria ou serviço, que tenha entrado no estabelecimento ou que por ele tenha sido utilizado sem o devido registro na escrita fiscal. A falta de escrituração ou lançamento de notas fiscais de forma incompleta em livros fiscais impede a realização de auditorias fiscais, não permitindo apurar se o imposto recolhido pelo contribuinte corresponde ao efetivo movimento de mercadorias e serviços com incidência do ICMS. Ou seja, a falta de escrituração de notas fiscais causa dificuldades para a SEFAZ desenvolver procedimentos fiscais, por isso, é aplicada a multa prevista na legislação tributária (Lei 7.014/96), haja vista que interessa ao Estado manter o controle das entradas de mercadorias e prestações realizadas, e a falta de escrituração dos documentos fiscais impede o mencionado controle. A multa é estabelecida em dispositivo de lei, que não condiciona sua aplicação à ocorrência de prejuízo ao erário estadual.

Analizando todos os elementos que compõem o presente PAF, verifico que o defendente não carreou aos autos, qualquer elemento com o condão de elidir a acusação fiscal. Eis que se limitou a declarar que comprovaria o registro das mercadorias arroladas no levantamento fiscal, apesar de ter cometido equívocos de nomenclatura e códigos de produtos, e que tais erros não causaram danos ao erário, uma vez que já tiveram o imposto retido na fonte ou antecipado por ele próprio.

Neste cenário, registro que o art. 123 do RPAF-BA/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação ao lançamento de ofício, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração, não desonera o sujeito passivo de elidir a

presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143 do mesmo regulamento. Considerando que não foram trazidos aos autos elementos consistentes, a provar que os valores apontados pela fiscalização em levantamento fiscal são indevidos, entendo que a infração está materialmente caracterizada.

No que concerne ao pedido para redução da multa aplicada, consigno que as multas aplicadas às irregularidades cometidas, afiguram-se devidamente preconizadas no art. 42 da Lei 7.014/96, e saliento que falece competência deste Órgão Julgador para reduzir ou cancelar multas.

Dessa forma, considerando que o sujeito passivo não carreou aos autos elementos de prova necessários e com o condão de elidir a acusação fiscal, concluo pela manutenção das Infrações 09 e 10.

Consigno, que tendo o Autuante para essas duas infrações elaborado o demonstrativo de débito, concentrando o valor do débito apurado no último dia de cada exercício, foram refeitos os demonstrativos de débito respeitando o período mensal de apuração, conforme apresentado a seguir:

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 09**

Data de Ocorr.	ENTRADAS NÃO REGISTRADAS	MULTA	DÉBITO
30/09/15	66.047,50	1,0%	660,48
31/10/15	147.535,80	1,0%	1.475,36
30/11/15	99.254,35	1,0%	992,54
31/12/15	155.203,56	1,0%	1.552,04
31/08/16	45.020,99	1,0%	450,21
30/09/16	21.602,81	1,0%	216,03
31/10/16	45.582,05	1,0%	455,82
28/02/17	41.979,42	1,0%	419,79
31/03/17	448.219,22	1,0%	4.482,19
30/04/17	38.388,01	1,0%	383,88
31/05/17	32.742,94	1,0%	327,43
30/06/17	87.776,58	1,0%	877,77
31/07/17	53.550,12	1,0%	535,50
31/08/17	47.126,53	1,0%	471,27
30/09/17	82.759,37	1,0%	827,59
31/10/21	102.594,61	1,0%	1.025,95
<b>TOTAIS</b>	<b>1.515.383,86</b>		<b>15.153,84</b>

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 10**

Data de Ocorr.	ENTRADAS NÃO REGISTRADAS	MULTA	DÉBITO
31/01/16	245,20	1,0%	2,45
30/06/16	19,12	1,0%	0,19
31/12/16	151,57	1,0%	1,52
<b>TOTAIS</b>	<b>415,89</b>		<b>4,16</b>

O Defendente requereu que as notificações e intimações relativas ao presente feito, sejam encaminhadas, sob pena de nulidade, em nome de seu advogado que subscreve a impugnação. Registro, que embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa, mas sim à parte envolvida na lide, no endereço constante do seu cadastro junto ao Estado, nada obsta de que seu pleito seja atendido pelo setor competente deste CONSEF, enviando as intimações sobre o presente processo, no endereço indicado em sua Impugnação. Porém, observo que de acordo com o art. 26, inciso III do RPAF-BA/99, a intimação deve ser efetuada com endereçamento ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo, encontra-se prevista nos arts. 108 e 109 do RPAF-BA/99, inexistindo qualquer irregularidade se a intimação for endereçada diretamente ao contribuinte.

Na forma supra expendida, concludo pela subsistência da Autuação.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206837.0009/20-7, lavrado contra **SALVADOR MOTOS LTDA**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$40.339,35**, acrescido das multas 60% sobre R\$37.017,50, e 100% sobre R\$3.321,85, previstas nas alíneas “a”, “d” e “f”, no inciso III, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$21.574,91**, prevista no inciso II, alínea “d”, e nos incisos e XXII e IX, do art. 42 da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2021.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR