

**PROCESSO** - A. I. Nº 298965.0002/20-2  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - DOMINGOS VIRGÍLIO ARAÚJO SOUZA  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 4ª JJF nº 0241-04/21-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / IFEP  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 09/05/2022

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJF Nº 0084-12/22-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. b) MERCADORIAS ISENTAS c) MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. d) CRÉDITO SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Infrações não contestadas. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Infrações não contestadas. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. a) APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. b) ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. Infrações não contestadas. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SUPERIOR À OMISSÃO DE ENTRADA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias tributáveis apurada mediante levantamento quantitativo de estoque, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. Infração subsistente. b) ENTRADAS DE MERCADORIAS NÃO REGISTRADAS SUPERIOR ÀS OMISSÕES DE SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS ANTERIORES DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. O levantamento efetuado pelo autuante, que diz respeito ao exercício de 2016, não atendeu ao disposto no Art. 10 da Portaria nº 445/98, pois inclui mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo como determinar com segurança a infração e o montante do valor a ser exigido, cabendo a sua nulidade com amparo no Art. 18, IV, “a” do RPAF/99. Infração nula. c) OMISSÃO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. c.1) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. c.2) RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO EM FUNÇÃO DO VALOR ACRESCIDO. Restou comprovado que as infrações não são decorrentes da infração descrita no item “c” acima, julgada nula, pois se referem a produtos sujeitos à substituição tributária, sendo restabelecida a sua exigência quanto ao exercício de 2016. Infrações parcialmente subsistentes. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de

Infração em epígrafe, lavrado em 29/06/2016, no valor de R\$ 1.481.546,47, em razão das seguintes irregularidades, sendo objeto do Recurso somente as Infrações 10 a 12:

**Infração 01 - 01.02.02** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de junho, julho e setembro de 2017 e junho e julho de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$495,23, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 - 01.02.03** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com isenção do imposto, nos meses de janeiro, março e abril de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$4.759,09, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 03 - 01.02.06** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro e julho a dezembro de 2016, março a outubro e dezembro de 2017 e janeiro a dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$38.545,36, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 04 - 01.02.41** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque a maior nos documentos fiscais, nos meses de janeiro de 2016 e abril a junho de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$13.593,24, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 05 - 02.01.03** - Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escriturada, no valor de R\$7.630,78, nos meses de janeiro a julho, outubro e dezembro de 2017 e fevereiro, março, maio, julho e setembro a dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$7.630,78, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 06 - 02.01.17** - Operação com mercadorias tributadas, caracterizadas como não tributadas, nos meses de abril e julho de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$475,50, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 07 - 03.02.02** - Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de maio e junho de 2017, sendo exigido ICMS no valor de R\$271,81, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 08 - 01.02.01** - Recolheu a menor ICMS em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de abril, julho e agosto de 2016, junho a dezembro de 2017 e janeiro, abril, junho, setembro, novembro e dezembro de 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$19.738,42, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 09 - 04.05.02** - Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem emissão de documento fiscal, sem respectiva escrituração decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, e apurado mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios fechados de 2017 e 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$200.901,18, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 10 - 04.05.05** - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entrada como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos proveniente de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício de 2016, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 474.423,60, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 11 - 04.05.08** - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios fechados de 2016 a 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$549.593,79, acrescido da multa de 100%, prevista no Art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 12 - 04.05.09** - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios fechados de 2016 a 2018, sendo exigido ICMS no valor de R\$171.118,47, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

A 4ª JF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, em decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0241-04/21-VD (fls. 234 a 240), com base no voto a seguir transcrito:

“De início destaco que o presente lançamento é composto de 12 infrações, porém, na apresentação da defesa verifico que o defendente somente se reportou às infrações 09, 10, 11 e 12, razão pela qual julgo totalmente procedente as infrações 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07 e 08, nos valores respectivos de R\$495,23; R\$4.759,09; R\$38.545,36; R\$13.593,24; R\$7.630,78; R\$475,50; R\$271,81 e R\$19.738,42.

As infrações que serão objeto de análise, no caso 09, 10, 11 e 12 foram decorrentes de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercícios fechados. Sendo que na infração 09 e 10 foram apuradas diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária – a das operações de **saídas** nos exercícios de 2017 e 2018, (infração 09) e das operações de **entradas** no exercício de 2016 (infração 10).

A infrações 11 e 12 tratam de omissões de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo exigido o imposto por solidariedade por ter o contribuinte adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, exercícios de 2016, 2017 e 218 ( infração 11) e imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo exigido na infração anterior, a título de crédito fiscal (infração 12), nos exercícios de 2016, 2017 e 2018.

Examinando as peças processuais do presente Auto de Infração, verifico a existência de vícios jurídicos intransponíveis, ligados à legalidade do lançamento. A instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo são regidos pelos princípios da verdade material, da legalidade, da ampla defesa e do devido processo legal. O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação.

No presente caso em relação à infração a infração 10, que diz respeito ao exercício de 2016, após análise dos documentos que compõe os autos, especialmente os demonstrativos de fls. 32/42, “OMISSÃO DE SAÍDA/ENTRADA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES – LISTA GERAL DE OMISÕES” observo que foram objeto do levantamento, mercadorias com tributação normal e mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. O imposto foi exigido sobre as omissões de entradas, com base na presunção da ocorrência de operações tributáveis realizadas anteriormente sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem pagamento do imposto, conforme prevista no § 4º da Lei nº 7.014/96.

Ocorre que este procedimento, efetivamente, 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 entradas daquele tipo de mercadorias:

- a) o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal;
- b) o imposto devido por antecipação tributária, calculado sobre a mesma omissão de entradas agregando-se a MVA e deduzindo o crédito do imposto calculado no item “a”, conforme determinado no art. 10, I, alíneas “a” e “b”, da referida Portaria, a seguir transcrito:

“Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - a ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

- a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, observando o seguinte (Lei nº 7.014/96, art. 6º, IV):

1 - a base de cálculo é a prevista no inciso II do art. 23-A da Lei nº 7.014/96;

2- ( ... ) ...

- b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 1 do RICMS/12, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea “a” do inciso I deste artigo, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96);”

Neste caso, o procedimento a ser adotado, de acordo com o previsto na citada Portaria nº 445/98, seria o de apartar do levantamento quantitativo aquelas mercadorias sujeitas à antecipação tributária e após ser feito um comparativo entre as diferenças de omissão de entradas e omissão de saídas apenas referentes às mercadorias tributadas normalmente. A Base de cálculo do ICMS, nessa hipótese, deverá sempre ser o valor da omissão de maior expressão monetária (entradas ou saídas de mercadorias tributáveis) conforme os artigos 12 e 13 da Portaria mencionada.

Além desta irregularidade observo que em se tratando de presunção prevista no § 4º da Lei nº 7.014/96 seria necessária a aplicação da IN 56/2007, já que a empresa comercializa com mercadorias normais, sujeitas à substituição tributária e isentas, devendo ser exigido o imposto apenas em relação ao percentual relativo às mercadorias tributadas normalmente, o que não ocorreu.

Também observo ter havido duplicidade de exigência em relação as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, pois as mesmas mercadorias estão sendo objeto de cobrança na infração 11, “na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária”

A título de exemplo cito o item FARINHA DE TRIGO TIPO 1 DONA MARIA 10x1 Kg - cód. 032, onde foi

*encontrada a omissão de entrada no valor de R\$396.170,85, conforme se verifica no demonstrativo OMISSÃO DE SAÍDA/ENTRADA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES – LISTA GERAL DE OMISÕES, fl. 33.*

*Dito valor foi objeto de exigência na infração 10, a título de presunção de omissão de saída pois incluído na base de cálculo que serviu de base para a exigência da referida infração, no valor total de R\$2.635.686,71, pois o referido valor de R\$396.170,85, faz parte do somatório do total da omissão de entrada conforme se verifica na referida planilha de fl. 38.*

*O mesmo valor de R\$396.170,85 foi objeto de exigência, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (infração 11), pois inserido na Base de cálculo utilizada para a apuração do imposto, conforme se verifica no demonstrativo que deu sustentação ao presente lançamento, denominado “OMISSÃO DE ENTRADA APURADA MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE – ICMS NORMAL SOLIDARIEDADE”, fl. 25.*

*Logo, em que pese o fato da empresa autuada não ter se apercebido de tal falha, sequer ter suscitado a mesma em sua peça defensiva, considero, diante das razões acima alinhadas, que só com a aplicação dos procedimentos previsto no art. 10 da Portaria 445/98 é possível se concluir com segurança a existência da infração 10 e o montante devido.*

*Consequentemente, a autuação padece de vício insanável, razão pela qual decreto, de ofício, nos termos do artigo 20, do RPAF/99, a nulidade da infração 10 e como consequência as exigências referentes ao exercício de 2016 inseridas na infrações 11 e 12, nos valores de R\$394.286,75 e R\$77.395,11, respectivamente, pois ambas são decorrentes da infração 10, com fundamento nas disposições dos artigos 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/BA, ficando prejudicada qualquer apreciação defensiva relativa a infração 10.*

*No mérito, em relação às infrações 09, 11 e 12 o contribuinte na apresentação da defesa apenas nega o cometimento das mesmas sob o argumento de que a auditoria foi efetuada exclusivamente com base nos arquivos magnéticos do SPED ICMS/IPI, e que os mesmos continham equívocos pois as informações ali contidas não condizem com os documentos produzidos e/ou recebidos pela empresa.*

*Assevera que muitos documentos não foram incluídos nos arquivos e que diversas NF-es encontram-se com itens faltantes e informa ter gerado novos arquivos na forma prescrita em Lei e solicita a reapresentação dos mesmos para que seja feita nova auditoria.*

*De acordo informações prestadas pelo autuante, a auditoria foi efetuada através da Escrituração Fiscal Digital – EFD, e conforme disposto no art. 247 do RAICMS/12 A Escrituração Digital - EFD, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das Unidades Federadas e da Secretaria da Receita Federal, bem como no registro de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.*

*A partir de sua base de dados, a empresa deverá gerar um arquivo digital de acordo com leiaute estabelecido em Ato COTEPE, informando todos os documentos fiscais e outras informações de interesse dos fiscos federal e estadual, referentes ao período de apuração dos impostos ICMS e IPI. Este arquivo deverá ser submetido à importação e validação pelo Programa Validador e Assinador (PVA), fornecido pelo SPED.*

*O contribuinte deverá manter o arquivo digital da EFD, bem como os documentos fiscais que deram origem à escrituração, na forma e prazos estabelecidos para a guarda de documentos fiscais na legislação tributária, observados os requisitos de autenticidade e segurança nela previstos.*

*Vale salientar, que é responsabilidade exclusiva do Contribuinte a escrituração fiscal e a remessa dos arquivos magnéticos ao banco de dados da SEFAZ, devendo espelhar com fidedignidade os documentos fiscais, cabendo ao mesmo apontar as divergências, acaso existentes, entre os mencionados documentos fiscais e as informações contidas nos arquivos enviados por meio da EFD, o que não ocorreu no presente caso.*

*No que diz respeito retificação (correção) da EFD observo que deve ser obedecido o disposto no art. 251 do RICMS:*

*Portanto, sendo ultrapassado o prazo estabelecido na cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009, no caso, até o quinto dia do mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, poder-se-á retificar-se independentemente de autorização administrativa até o último dia do terceiro mês subsequente ao encerramento do mês da apuração, sendo que após este prazo somente mediante autorização, que será encaminhado por meio do sistema informatizado da SEFAZ no endereço eletrônico <http://www.sefaz.ba.gov.br> (art. 251, §1º do RICMS).*

*Sendo que de acordo com o § 2º art. 251, “não terá validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos de apuração em que o contribuinte possua débito tributário em discussão administrativa ou judicial, bem como nos períodos em que esteja sob ação fiscal, salvo quando apresentada para atendimento de intimação do fisco”.*

*Ademais, observo que o defendente não se reportou, especificamente, sobre qualquer documento fiscal objeto da autuação, haja vista que apenas alega ter ocorrido equívocos nos arquivos magnéticos que serviram de base para a auditoria realizada pela fiscalização.*

*Assim, considerando o teor dos art. 142 e 143, do RPAF, que rezam que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária, e a simples negativa do cometimento da infração não desonera o*

*sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

*Dessa forma, a infração 09 é totalmente procedente, no valor de R\$200.901,18 e as infrações 11 e 12, parcialmente procedente nos valores de R\$155.307,04 e R\$93.723,36, respectivamente, em razão da nulidade referente ao exercício de 2016, como anteriormente mencionado.*

*Ante ao exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de infração no valor de R\$535.441,01.*

<b>Infração</b>	<b>A. Infração</b>	<b>Julgado</b>	<b>Decisão</b>
1	495,23	495,23	Procedente
2	4.759,09	4.759,09	Procedente
3	38.545,36	38.545,36	Procedente
4	13.593,24	13.593,24	Procedente
5	7.630,78	7.630,78	Procedente
6	475,50	475,50	Procedente
7	271,81	271,81	Procedente
8	19.738,42	19.738,42	Procedente
9	200.901,18	200.901,18	Procedente
10	474.423,60	0,00	Nula
11	549.593,79	155.307,04	P. Procedente
12	171.118,47	93.723,36	P. Procedente
<b>Totais</b>	<b>1.481.546,47</b>	<b>535.441,01</b>	

A 4ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra a Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa em razão de 12 (doze) infrações, sendo objeto do Recurso apenas as Infrações 10 a 12, todas relativas a levantamento quantitativo de estoque.

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 2.118.404,34, conforme extrato (fl. 244), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

A Infração 10 exige ICMS em razão da constatação de omissão de entradas de mercadorias em valor superior à omissão de saídas de mercadorias tributadas no exercício de 2016. O Acórdão ora recorrido decidiu pela nulidade da referida Infração, por ter verificado que no seu demonstrativo consta diversas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, as quais também foram exigidas nas Infrações 11 e 12.

Analisando o demonstrativo das omissões da Infração 10, verifico que o Autuante não efetuou a classificação das mercadorias, ou seja, não segregou as mercadorias sujeitas à substituição tributária, ficando impossível determinar com segurança se realmente ocorreu a referida Infração.

Tendo em vista a grande quantidade de mercadorias sujeitas à substituição tributária, provavelmente a omissão de saídas seria superior à omissão de entradas apontada.

Além disso, não foi levada em consideração a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07, nem consta nos autos os dados necessários para sua efetivação.

Portanto, reputo correta a decisão de piso em relação à Infração 10.

Nas Infrações 11 e 12, é exigido o ICMS por responsabilidade solidária e por antecipação tributária pela constatação de omissão de entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, nos exercícios de 2016 a 2018.

Destaco, que as Infrações 11 e 12 não são decorrentes da Infração 10, como expressado na Decisão recorrida, cujo trecho transcrevo abaixo:

*“Consequentemente, a autuação padece de vício insanável, razão pela qual decreto, de ofício, nos termos do artigo 20, do RPAF/99, a nulidade da infração 10 e como consequência as exigências referentes ao exercício de 2016 inseridas nas infrações 11 e 12, nos valores de R\$394.286,75 e R\$77.395,11, respectivamente, **pois ambas são decorrentes da infração 10**, com fundamento nas disposições dos artigos 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/BA, ficando prejudicada qualquer apreciação defensiva relativa a infração 10.” (grifo nosso)*

A descrição da Infração 10 se refere somente a mercadorias tributadas pelo regime normal de apuração do imposto, tendo sido corretamente anulada porque abarcou todas as mercadorias, sem segregar as mercadorias sujeitas à substituição tributária, as quais só deveriam constar nos demonstrativos das Infrações 11 e 12.

Analisando os referidos demonstrativos, não verifico nenhuma falha que pudesse macular as Infrações 11 e 12, posto que os produtos elencados estão sujeitos à substituição tributária, relacionados no Anexo 1 do RICMS/12, a exemplo do produto citado de maior expressão financeira: FARINHA DE TRIGO TIPO 1 DONA MARIA 10x1 Kg - cód. 032.

Saliento que não há necessidade de retorno do processo à 1ª Instância, nos termos do Art. 1.013 do novel CPC, tendo em vista que o mesmo contém todos os elementos para a análise das Infrações, e não há discussão de mérito na peça defensiva.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para restabelecer os valores relativos ao exercício de 2016 nas Infrações 11 e 12, julgando o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE no valor de R\$ 1.007.122,87, conforme demonstrado abaixo:

Infração	Valor Auto de Infração	Julgamento 4ª JJJ	Julgamento 2ª CJF	Multa	Resultado
Infração 01	495,23	495,23	495,23	60%	Procedente
Infração 02	4.759,09	4.759,09	4.759,09	60%	Procedente
Infração 03	38.545,36	38.545,36	38.545,36	60%	Procedente
Infração 04	13.593,24	13.593,24	13.593,24	60%	Procedente
Infração 05	7.630,78	7.630,78	7.630,78	60%	Procedente
Infração 06	475,50	475,50	475,50	60%	Procedente
Infração 07	271,81	271,81	271,81	60%	Procedente
Infração 08	19.738,42	19.738,42	19.738,42	60%	Procedente
Infração 09	200.901,18	200.901,18	200.901,18	100%	Procedente
Infração 10	474.423,60	0,00	0,00	-----	Nula/N.PROVIDO
Infração 11	549.593,79	155.307,04	549.593,79	100%	Procedente/PROVIDO
Infração 12	171.118,47	93.723,36	171.118,47	60%	Procedente/PROVIDO
<b>Valor Total</b>	<b>1.481.546,47</b>	<b>535.441,01</b>	<b>1.007.122,87</b>		

#### VOTO DISCORDANTE (Infração 10)

Discordo, com a devida *venia*, do entendimento do ilustre Relator de *reputar correta* a Decisão de piso pela nulidade da Infração 10, sob a justificativa de ter verificado que no seu demonstrativo constam diversas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, as quais deveriam ser segregadas, como também por não ter aplicado a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, ficando impossível determinar com segurança se realmente ocorreu a referida infração, conforme excertos:

*Neste caso, o procedimento a ser adotado, de acordo com o previsto na citada Portaria nº 445/98, seria o de apartar do levantamento quantitativo aquelas mercadorias sujeitas à antecipação tributária e após ser feito um comparativo entre as diferenças de omissão de entradas e omissão de saídas apenas referentes às mercadorias tributadas normalmente. A Base de cálculo do ICMS, nessa hipótese, deverá sempre ser o valor da omissão de maior expressão monetária (entradas ou saídas de mercadorias tributáveis) conforme os artigos 12 e 13 da Portaria mencionada.*

*Além desta irregularidade observo que em se tratando de presunção prevista no § 4º da Lei nº 7.014/96 seria necessária a aplicação da IN 56/2007, já que a empresa comercializa com mercadorias normais, sujeitas à substituição tributária e isentas, devendo ser exigido o imposto apenas em relação ao percentual relativo às mercadorias tributadas normalmente, o que não ocorreu.*

Conforme consta da acusação fiscal, ínsita à infração 10, a exigência do ICMS de R\$ 474.423,60, inerente ao exercício de 2016, decorreu da apuração de diferenças tanto de entrada, como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a de maior expressão monetária - a das operações de entradas, 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 mesmo exercício.

Portanto, indubitável a constatação concomitante de diferenças de entradas e de saídas, e nesta hipótese, a imputação fiscal contém dois tipos infracionais, a saber: presunção legal de omissões de saídas, detectada através das diferenças de entradas sem documentação fiscal, como também as próprias saídas sem documentos fiscais, devendo-se exigir a de maior valor monetário, e no caso de elisão da exação originalmente elegida, total ou parcial, remanescerá aquela exação outrora de menor monta, caso passe a configurar-se como de maior expressão monetária.

Assim, no caso concreto, tendo a JJF detectado falhas processuais no levantamento quantitativo pelo qual se apurou diferenças de entradas, mesmo assim, não caberia anular a infração, visto que remanesceria a apuração de saídas sem documentação fiscal.

Ademais, vislumbro que a JJF, antes de anular a infração, deveria determinar o saneamento do PAF, especialmente quanto à aplicação da proporcionalidade ínsita na IN 56/07, mas nunca para segregar as mercadorias sujeitas à substituição tributária nas entradas sem documento fiscal, eis que a exação fiscal decorre da presunção legal de **operações anteriores do próprio sujeito passivo**, não oferecidas à tributação, cujas receitas serviram de aporte às compras não registradas, independentemente de se tratarem de mercadorias tributadas ou não, pois o que se exige por presunção legal é o imposto, em decorrência do suporte financeiro utilizado para tais aquisições não registradas.

Logo, no caso em que o contribuinte comercializa mercadorias sob várias modalidades de tributação, não são as mercadorias sem registros que devem ser objeto de avaliação do tipo de sua tributação, como consignado na Decisão recorrida. A única incompatibilidade de exigência do imposto, reside entre as diferenças de saídas e de entradas apuradas na auditoria de estoque, que deve prevalecer a de maior expressão monetária, sob pena de cobrança em duplicidade, na hipótese da receita da omissão de saída ter sido usada como suporte financeiro das aquisições não registradas.

Diante de tais considerações, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para anular a Decisão recorrida e retornar o PAF à instância inferior, para a devida análise de mérito da exação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298965.0002/20-2, lavrado contra **DOMINGOS VIRGÍLIO ARAÚJO SOUZA**, devendo ser intimado o contribuinte, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 366.408,95**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 436.627,90 e 100% sobre R\$ 570.494,97, previstas no Art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores pagos com o parcelamento.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, Carlos Henrique Jorge Gantois, Henrique Silva de Oliveira e Maurício Souza Passos.

VOTO DISCORDANTE – Conselheiro: Fernando Antonio Brito de Araújo.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 28 de março de 2022.

MAURICIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - VOTO DISCORDANTE  
(Infração 10)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS