

PROCESSO	- A. I. N° 269101.0030/21-5
RECORRENTE	- REAL MIX MERCADO DE ALIMENTOS LTDA
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6 <sup>a</sup> JJF n° 0303-06/22-VD
ORIGEM	- DAT NORTE / INFRAZ AGRESTE
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19/12/2023

### 1<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0348-11/23-VD

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO INDEVIDO. APROPRIAÇÃO A MAIOR DE CRÉDITOS NA ESCRITA FISCAL. OPERAÇÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS. Não estando comprovada nos autos a permissão normativa para manutenção de crédito fiscal integral em operações com redução de base de cálculo, consoante entendimento sedimentado pelo STF, a infração se apresenta como procedente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. 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 apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem a emissão de documentos fiscais. Ajustes realizados pelo autuante em sede de informação fiscal, acolhendo parte da arguição defensiva, bem como alterações realizadas tendo em vista o acolhimento pelo relator da arguição defensiva de existência de produtos sujeitos a substituição tributária, reduzem os valores lançados. Infrações 02 e 03 parcialmente subsistentes. Não acolhidas as arguições preliminares. Negado o pedido para realização de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 6<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal n° 0303-06/22-VD, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 16/09/2021, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 101.382,10 pelo cometimento das seguintes infrações no período de Janeiro 2017 a Dezembro de 2019.

**Infração 01. 001.002.040.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de janeiro a maio, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2017, janeiro a março, maio, junho, agosto a dezembro de 2018, janeiro, março, maio e julho de 2019, totalizando R\$ 84.845,22, multa de 60%.

**Infração 02. 004.005.002.** Falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas, no exercício de 2018, no valor de R\$ 10.041,74, multa de 100%.

**Infração 03. 004.005.002.** Falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado

mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas, no montante de R\$ 6.495,14, multa de 100%, apurada em 2019.

O autuado apresentou impugnação (Fls. 39 a 55), informação fiscal prestada pelo autuante (Fls. 86 a 93), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 6ª JJF que após análise julgou Procedente em Parte, nos seguintes termos (Fls. 110 a 133):

**VOTO**

*O lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.*

*Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico, de Termo de Início de Fiscalização, cuja ciência se deu de forma expressa em 27/07/2021 (fl. 07).*

*Consta, ainda, intimação datada de 14/07/2021, para que o contribuinte retransmitisse a EFD do mês de fevereiro de 2017, com os dados de inventário relativo a 31/12/2016 (fls. 09 e 10).*

*A memória de cálculo da autuação e os documentos que a suportam se encontram às fls. 11 a 33, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 34.*

*O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a previsão da multa sugerida, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade.*

*Por outro lado, o contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos das infrações que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação.*

*Existem questões preliminares a serem apreciadas, motivo pelo qual passo a analisá-las.*

*Inicialmente, a irresignação da autuada se prende ao seu entendimento de que o autuante teria deixado de comprovar as acusações inseridas na autuação.*

*A este respeito, esclareço que às fls. 12 a 33 se encontram impressos de forma analítica e sintética, os demonstrativos que embasam a fiscalização, de forma amostral, conforme anteriormente observado, estando os mesmos também inseridos de forma completa na mídia de fl. 34.*

*Esta contém na pasta “AI 2691010030215” por infração, todos os demonstrativos elaborados pelo autuante, os quais se apresentam de forma clara e legível, contendo os documentos fiscais que ensejaram o lançamento.*

*Assim, na infração 01, o autuante listou por período de ocorrência, e por documento fiscal individualizado (fls. 13 a 20), as notas fiscais cujos créditos foram glosados, indicando a data de registro do documento, o seu número, série, chave de acesso, CNPJ do emitente, unidade da Federação (todos localizados no estado da Bahia), o valor do imposto creditado pelo contribuinte na sua EFD, o valor do imposto destacado na nota fiscal, e o valor do imposto creditado a maior.*

*E mais: o autuante apensou os arquivos contendo cópia da EFD do contribuinte do livro de Inventário dos anos de 2017, 2018 e 2019, utilizados nas infrações 02 e 03, além da listagem de preços médios das mercadorias omitidas, listas de notas fiscais de saídas, lista de notas fiscais de entradas, lista das omissões apuradas, dentre outros.*

*Em relação à EFD do contribuinte, descaberia qualquer consideração, tendo em vista o fato de ser a mesma elaborada e transmitida pelo sujeito passivo, único responsável pelos dados nela inseridos, bastando apenas a verificação dos lançamentos apontados nos demonstrativos elaborados pelo autuante.*

*E tanto os mesmos comprovam a autuação que o contribuinte em sua impugnação, contestou lançamentos, produtos, apresentando para a infração 01, documentos fiscais com suas respectivas chaves de acesso, os quais entende que o crédito fiscal ali destacado é correto, o que demonstra que de forma contraditória ao da arguição defensiva posta, os fatos arrolados pela fiscalização e tidos como infração à legislação tributária, estão perfeitamente delineados, e mais do que isso, calcados em elementos consistentes, vez que extraídos da escrituração apresentada e em poder do sujeito passivo, não podendo ser caracterizada qualquer motivo ou razão de nulidade, dentre aquelas enumeradas no artigo 18 do RPAF/99.*

*Diante de tal cabedal de informações das infrações, como se arguir não estarem as mesmas provadas? Qual o critério utilizado pela defesa para tal posicionamento?*

*A existência de equívocos, passíveis de correção, como aqueles feitos em sede de informação fiscal, não se caracterizam como ensejadores da decretação de nulidade do lançamento ou da infração, o que me faz rejeitar tal argumento.*

*Em relação ao entendimento defensivo de ter o autuante obrigado a empresa a fazer prova negativa dos fatos, como visto acima, inexiste ou tem qualquer suporte fático ou jurídico, justamente pelo fato das infrações estarem sobejamente demonstradas pela farta documentação acostada aos autos, igualmente razão para a sua rejeição.*

*Em relação ao argumento de que não foi respeitado o princípio da não cumulatividade na infração 01, não o posso acolher, diante do fato de que o legislador constitucional, ao estabelecer a competência para os Estados e o Distrito Federal instituírem o ICMS, inseriu no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I que o ICMS será não cumulativo, 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 outro Estado ou pelo Distrito Federal.*

*Ou seja: não apenas impôs a não cumulatividade ao ICMS, definindo no texto constitucional a não cumulatividade que pretende seja regra estruturante do imposto, reduzindo o espaço para o legislador complementar disciplinar tal tema.*

*Este sistema, conhecido como “débito x crédito”, abate do montante devido pelo contribuinte o valor pago por este em etapas anteriores, em suas compras de bens ou serviços já tributados, sendo o crédito advindo do direito de abater das respectivas saídas o imposto pago na aquisição de produtos, mercadorias e serviços, ao passo que o montante do crédito corresponde ao valor a ser abatido do respectivo débito do imposto.*

*Na hipótese de que o crédito seja maior que o débito, temos o denominado “crédito acumulado”.*

*Assim, o Direito Brasileiro se ampara no Princípio da Reserva da Lei, cujo comando encontra-se firmado no inciso II do [Artigo 5º da Constituição Federal](#) Brasileira no sentido de que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, tendo prevalência absoluta.*

*Se constata ter sido extremamente precisa a Constituição Federal ao estabelecer a não cumulatividade para o ICMS, sem distinção de produtos, mercadorias ou serviços, disciplinando objetivamente as hipóteses excepcionais de desoneração (isenção ou não incidência) no meio da cadeia de circulação alcançada pelo imposto.*

*Na Lei Complementar 87/96, em atenção e coerência com o dispositivo constitucional, dentro da estreita margem proporcionada pela Carta Magna, aborda a não cumulatividade do ICMS em seus artigos 19 a 23, com destaque para o § 1º do artigo 20:*

*“Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

*§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento” (destaquei).*

*Ainda no texto Constitucional, existe e previsão de que Resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas de ICMS aplicáveis às operações e prestações de serviços interestaduais e de exportação.*

*Desta forma, existem limites para as alíquotas, e consequentemente para o aproveitamento do crédito fiscal, não estando ao talante do contribuinte tributar como bem lhe apetecer as operações quanto ao ICMS.*

*Nesta visão, operações interestaduais procedentes do sul e sudeste do país, destinadas a contribuintes do estado da Bahia, caso da autuada, serão tributadas com a alíquota de 7%, ao passo que as operações oriundas do Norte, Nordeste e Centro-Oeste, na mesma situação serão tributadas a 12%.*

*Consequentemente, apenas tais percentuais de operações são permitidos para, em respeito ao princípio da não cumulatividade, serem apropriados pelos contribuintes destinatários das mesmas.*

*Por outro lado, o próprio texto Constitucional excepciona as operações isentas e de não incidência de tal regra, e a respeito, cumpre lembrar que no caso das operações de aquisição realizadas com contribuintes beneficiários do Decreto 7.799/2000, com redução de base de cálculo, o STF firmou jurisprudência no sentido de que tal figura equivale a isenção parcial.*

*Como exemplo, posso mencionar decisão do Pleno no RECURSO EXTRAORDINÁRIO 635.688/RS, julgado em 16/10/2014, submetido ao rito de repercussão geral, tendo como Relator o Ministro Gilmar Mendes, que assim decidiu:*

*“Recurso Extraordinário. 2. Direito Tributário. ICMS. 3. Não cumulatividade. Interpretação do disposto art.*

155, § 2º, II, da Constituição Federal. **Redução de base de cálculo. Isenção parcial. Anulação proporcional dos créditos relativos às operações anteriores, salvo determinação legal em contrário na legislação estadual.** 4. Previsão em convênio (CONFAZ). Natureza autorizativa. Ausência de determinação legal estadual para manutenção integral dos créditos. Anulação proporcional do crédito relativo às operações anteriores. 5. Repercussão geral. 6. Recurso extraordinário não provido". (Grifei).

De tal decisão extraio o seguinte trechos:

"A questão constitucional concerne essencialmente à interpretação do disposto art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal, que determina que, em matéria de ICMS, os casos de isenção ou de não incidência não deverão implicar crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes e acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

(...)

Trata-se, então, de verificar, diante do texto constitucional, se os casos de redução de base de cálculo compreendem-se no conceito de "isenção", para efeito de aplicarem-se as restrições previstas nas alíneas "a" e "b" do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição Federal. Como é cediço, não é esta a primeira oportunidade em que o STF enfrenta o tema.

(...)

Posteriormente, a questão foi rediscutida no RE 174.478, também de relatoria do Ministro Marco Aurélio, redator p/acordão Min. Cezar Peluso, DJ 30.9.2005. Desta feita, prevaleceu o entendimento contrário. Equiparou-se a redução de base de cálculo à noção de "isenção parcial", para efeito do que dispõe § 2º do art. 155 da Constituição Federal.

Eis a ementa do julgado:

'TRIBUTO. Imposto sobre Circulação de Mercadorias. ICMS. Créditos relativos à entrada de insumos usados em industrialização de produtos cujas saídas foram realizadas com redução da base de cálculo. Caso de isenção fiscal parcial. Previsão de estorno proporcional. Art. 41, inc. IV, da Lei estadual nº 6.374/89, e art. 32, inc. II, do Convênio ICMS nº 66/88. Constitucionalidade reconhecida. Segurança denegada. Improvimento ao recurso. Aplicação do art. 155, § 2º, inc. II, letra 'b', da CF. Voto vencido. São constitucionais o art. 41, inc. IV, da Lei nº 6.374/89, do Estado de São Paulo, e o art. 32, inc. I e II, do Convênio ICMS nº 66/88.'

A mudança de posicionamento é explicada pelo Ministro Cezar Peluso, no julgamento dos embargos de declaração no RE 174.478, nos seguintes termos:

'O entendimento da Corte a respeito da natureza jurídica da redução da base de cálculo do ICMS, como reconhece a própria embargante, ao referir-se a uma diametral alteração da firme orientação firmada por esta C. Corte Suprema (fl. 712) sofreu, portanto, significativa modificação.'

Durante muito tempo vigeu a leitura expressa na decisão do RE nº 161.031, que, considerando haver distinção substancial entre redução de base de cálculo e isenção/não-incidência, deu pela inadmissibilidade, somente no primeiro caso, de qualquer de estorno de créditos de produtos que entraram no estabelecimento. Nas palavras do Relator daquele acordão, nem se diga que a hipótese tem enquadramento na alínea 'b' do inciso II do § 2º referido. Não se trata de isenção ou não-incidência do tributo, mas de caso em que se dispôs (...) sobre base de incidência reduzida.

Sobreveio, entretanto, inflexão na posição da Corte, que passou a aproximar as figuras da redução de base de cálculo e da isenção parcial, a ponto de equipará-las, após debates levados a efeito no julgamento deste RE nº 174.478, em que ficou vencido o Min. MARCO AURÉLIO (de cujo voto se lê: a sinonímia não se faz presente. Uma coisa é isenção, outra a não-incidência e um terceiro gênero se cogita da incidência com simples redução da base de cálculo), por ter adotado, o Plenário, conclusão diametralmente oposta, que implicou alteração daquele outro entendimento, em razão de que, na verdade, cuida-se de um favor fiscal que, mutilando o aspecto quantitativo da base de cálculo corresponde à figura da isenção parcial, porque impede a incidência da regra matriz de incidência tributária na sua totalidade. Quer dizer, substancialmente é caso de isenção.

A atual posição da Corte parece-me, portanto, bastante clara: a redução da base de cálculo do ICMS corresponde a isenção parcial e, não, como outrora se considerava, categoria autônoma em relação assim à da isenção, como à da não incidência. Observe-se que a interpretação dada pela Corte ao art. 155, § 2º, II, b, não representa ampliação do rol de restrições ao aproveitamento integral do crédito de ICMS, que remanesce circunscrito às hipóteses de não-incidência e isenção; entendeu-se, simplesmente, que a redução de base de cálculo entra nesta última classe, como isenção parcial, que é em substância.

No julgamento, assentou o Plenário desta Corte a tese de que a redução de base de cálculo deve ser tomada, para efeito do que dispõe o art. 155, § 2º, da Constituição Federal como forma de 'isenção parcial'.

Por isso, sua concessão, salvo previsão legal em contrário, traz as implicações jurídicas previstas nas alíneas

‘a’ e ‘b’ do § 2º do art. 155, da Constituição: ‘não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes’ e ‘acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores’.

A mesma interpretação foi também acolhida por esta Corte no julgamento da ADI 2.320, de relatoria do Ministro Eros Grau, DJ 16.3.2007.

(...)

A tese acolhida em ambos os julgados, como se pode notar, aponta claramente no sentido de equiparação dos conceitos de redução de base de cálculo e de isenção, para efeito do que dispõe o art. 155, § 2º, II, da Constituição Federal. Penso que a mesma orientação deve ser adotada no caso em tela, atribuindo-se lhe, agora, os efeitos próprios da sistemática da repercussão geral”.

Assim, o entendimento defensivo não há de prevalecer, não sendo possível se acolher o paradigma trazido pela empresa em decisão do mesmo STF, que reflete entendimento não mais vigente naquela Corte, sendo legal e constitucional a glosa de crédito fiscal em valor maior do que o disposto na legislação, caso da infração 01 do presente Auto de Infração.

Tais argumentos levam à rejeição das questões preliminares aventadas pela autuada.

Desnecessária a realização de qualquer diligência no feito, conforme requerido, vez que todos os elementos necessários ao deslinde da matéria e convencimento do relator se encontram nos autos, dai a negativa de tal pleito, amparada pelo artigo 147, inciso I, alíneas “a” e “b” do RPAF/99:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos”.

O contribuinte autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, exercendo como atividade principal “Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados”, CNAE 47.11-3-02, estabelecido no município de Rio Real.

Adentrando na análise do mérito do lançamento, na infração 01 a acusação é a de ter utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS, por apropriação de imposto em valor superior ao destacado nos documentos fiscais.

A defesa sustenta a existência de notas fiscais emitidas nos termos dos artigos 266, 267 e 268 do RICMS/12, que tratam acerca da redução de base de cálculo de vários produtos, com possibilidade de manutenção do crédito fiscal. Já o autuante mantém o lançamento.

O demonstrativo da infração se encontra impresso às fls. 13 a 20.

Com efeito, os artigos acima mencionados do dispositivo regulamentar tratam de redução de base de cálculo, com a manutenção do crédito fiscal, todavia, de logo, chama atenção o fato de o artigo 266 dizer respeito a aquisições em operações internas com ferros e aços não planos, fios de ferros ou aços não ligados, grades e redes soldadas no ponto de interseção galvanizadas, obras de fios de ferro ou aço e máquinas, aparelhos e equipamentos relacionados nos Anexos do Convênio ICMS 52/91 (Cabeça de poço para perfuração de poços de petróleo, caldeiras, turbinas a vapor para propulsão de embarcações, compressores de ar, fornos industriais, autoclaves, estufas, prensas, conversores) dentre outros, normalmente não comercializados por contribuintes do ramo de atividade do sujeito passivo.

Ao seu turno, o artigo 267 se reporta a prestações de serviços (prestações internas de transportes de pessoas, prestações de serviços de televisão por assinatura, serviços de radiochamada, das prestações de serviço de comunicação por meio de veiculação de mensagem de publicidade e propaganda na televisão por assinatura e das operações realizadas por restaurantes, churrascarias, pizzarias, lanchonetes, bares, padarias, pastelarias, confeitarias, doçarias, bombonérias, sorveterias, casas de chá, lojas de “delicatessen”, serviços de “buffet”, hotéis, motéis, pousadas, fornecedores de salgados, refeições e outros serviços de alimentação, dentre outros) que não se enquadram dentre aqueles informados a Receita Federal do Brasil como atividades econômicas principais ou secundárias desenvolvidos pela empresa, que como visto acima se trata de supermercado.

Já o artigo 268 do RICMS/12, trata acerca de operações com máquinas, aparelhos, motores, móveis e vestuários usados, ouro, gás liquefeito de petróleo e de gás natural, minério de ferro destinado à fabricação de “pellets” fora da unidade federada extratora, “pellets” destinados a industrialização na unidade federada extratora do minério, igualmente estranhas à atividade varejista de supermercado.

Analizando as notas fiscais cujas chaves de acesso foram listadas à fl. 63, em consulta ao Ambiente Nacional da

*Nota Fiscal Eletrônica, das consultas realizadas, não consegui vislumbrar nenhuma aquisição dos produtos listados em tais artigos que pudesse suportar a manutenção do crédito fiscal.*

*Em relação as aquisições efetuadas junto a contribuintes beneficiários do Decreto 7.799/2000, como visto anteriormente, a redução de base de cálculo equivale a isenção parcial, e como tal, somente cabe apropriação de crédito fiscal de forma proporcional, de acordo com entendimento sedimentado no STF, cuja decisão foi reproduzida em trechos.*

*Não foram observadas operações interestaduais autuadas na infração, reitero.*

*Desta forma, a infração fica mantida, diante da ausência de elementos capazes de elidir a acusação fiscal.*

*As infrações 02 e 03 dizem respeito a realização de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2018 e 2019), apenas diferindo quanto ao exercício autuado.*

*A acusação posta se reporta, como já dito, a auditoria de estoques e tal matéria em discussão se encontra regulada pela Portaria 445/98, a qual dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, e assim prevê:*

*“Art. 2º O levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias pode ser efetuado em exercício fechado ou em exercício em aberto, sendo que:*

*I - o levantamento quantitativo em exercício fechado é feito quando o exercício financeiro da empresa já se encontra encerrado, de modo que se dispõe do Registro de Inventário com os estoques existentes no início e no fim do período a ser fiscalizado”.*

*Mais adiante, chama a atenção para a diferenciação:*

*“Parágrafo único. Os procedimentos a serem adotados no levantamento quantitativo em exercício fechado não são exatamente os mesmos que se adotam no levantamento em exercício aberto, e essas particularidades devem ser levadas em conta tanto no desenvolvimento da ação fiscal como no tratamento tributário a ser dispensado na análise dos resultados obtidos, após a conclusão dos levantamentos.*

*A situação presente nos autos (omissão de saídas de mercadorias) se encontra regulada nos artigos 4º e 5º da mencionada Portaria 445/98:*

*“Art. 4º A constatação de omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.*

*Art. 5º Verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque:*

*I - a determinação da base de cálculo do ICMS deve ser feita em função do preço médio das operações de saída praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado, ou, quando o preço não for conhecido ou não merecer fé, o preço médio praticado por outro estabelecimento da mesma praça que explorar idêntica atividade econômica, em relação ao último mês do período objeto do levantamento;*

*II - a multa aplicável é a prevista para a prática de omissão de receita apurada mediante levantamento quantitativo*

*III - no caso de omissão de operações de saídas de mercadorias isentas ou não sujeitas a tributação, deve ser aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no inciso XXII do art. 42 da Lei nº 7.014/96”.*

*Os resultados apurados são suficientes como comprovação de que as mercadorias saíram sem emissão de notas fiscais, e consequentemente, sem tributação, o que dá a necessária e devida sustentação a tais infrações.*

*De acordo com a legislação acima posta e entendimento já sedimentado neste CONSEF, a constatação de omissão de saídas de mercadorias, seja real ou presumida, apurada mediante a aplicação do roteiro de estoques constitui comprovação suficiente da falta de pagamento do ICMS relativo a operações efetuadas pelo contribuinte sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o lançamento dos valores correspondentes em sua escrita.*

*E aqui é relevante se esclarecer que os resultados apurados não se tratam de qualquer presunção, e sim, fatos concretos e demonstrados pelos dados que compõem o levantamento, extraídos unicamente dos registros fiscais informados pela empresa.*

*Esta assertiva se justifica, pelo fato de que as hipóteses legais para a adoção de presunção se encontram no artigo 4º, § 4º da Lei 7.014/96:*

*“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

(...)

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

- I - saldo credor de caixa;
- II - suprimento a caixa de origem não comprovada;
- III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;
- IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;
- V - pagamentos não registrados;
- VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:
  - a) instituições financeiras;"
  - b) revogada;
  - c) "shopping centers", centro comercial ou empreendimento semelhante".

Logo, incabível qualquer aplicação da Instrução Normativa 56/07, pelo fato das mercadorias omitidas se caracterizarem como sujeitas à tributação, e estarem perfeitamente identificadas em sua espécie, tipo, quantidade e natureza, inexistindo qualquer previsão legal ou normativa para tal, não sendo possível a aplicação de nenhuma das presunções acima enumeradas, vez que nenhuma das hipóteses presentes para a aplicação da Instrução Normativa se coaduna com a apuração realizada.

Assim, o procedimento fiscal que redundou no lançamento, pode ser resumido em uma fórmula das quantidades físicas de entradas e saídas de cada mercadoria no exercício, bem como daquelas existentes nos estoques inicial e final (estoque inicial + entradas - estoque final = saídas reais), sendo que o resultado da equação deve ser comparado com as quantidades da mesma mercadoria saídas do estabelecimento por meio de notas fiscais, a fim de se verificar a ocorrência, ou não, de diferenças nas entradas ou nas saídas de mercadorias.

Dai pode ter três resultados: se for zero, inexistem diferenças; se positivo, verifica-se omissão de saídas; caso negativo há omissão nas entradas de mercadorias.

O exame, pois, demanda apenas e tão somente, análise do aspecto material, vez se tratar de questão eminentemente fática, e consequentemente, necessitar da produção da necessária e essencial prova por parte do autuado, no sentido contrário aos dados numéricos de entradas, saídas e saldos apresentados pelo autuante, todos retirados da EFD do contribuinte.

Como visto em momento anterior, o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado, é um resultado aritmético, e como consequência, fruto de aplicação de uma equação matemática, o que minimiza a ocorrência de erros, registrando ter a empresa recebido os demonstrativos elaborados ao curso da autuação.

Logo, diante do fato de terem sido observados os princípios de auditoria aplicáveis ao caso, bem como os do processo administrativo fiscal, respeitando os mesmos, inexiste qualquer violação, sendo atendidos o da ampla defesa e o do contraditório, além do princípio da legalidade, bem como obedecidos os procedimentos regulamentares e normativos, tornando o feito isento de qualquer mácula que o contamine com nulidade ou improcedência.

A resolução da lide, em tal situação, depende apenas e tão somente de análise da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, a qual foi buscada no feito, reafirmo.

A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades: a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal; b) verdade descrita na impugnação do contribuinte; c) verdade do julgador.

Prevalece a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferilas se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, como no caso presente, como já realizado, diante do fato de, na informação fiscal, o autuante ter revisado o lançamento em sua inteireza, em relação às infrações contestadas, o que prejudica o pedido feito.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida.

No caso em comento, já foi devidamente pontuado que os levantamentos elaborados foram entregues para a empresa autuada, estando em conformidade e obediência à disposição da Portaria 445/98, de 10 de agosto de 1998, que prevê tal metodologia no seu artigo 3º, respeitando seu direito a ampla defesa e ao exercício do contraditório.

Necessário, ainda, se esclarecer estar o sujeito passivo obrigado à apresentação de Escrituração Fiscal Digital (EFD), uma das partes do SPED Fiscal, como a [Escrituração Contábil Digital \(ECD\)](#) e a [Nota Fiscal Eletrônica](#)

(NF-e), vindo a ser um arquivo digital, se constituindo de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Receita Federal do Brasil, bem como de registros de apuração de impostos referentes às operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Com tais considerações, se constata que a responsabilidade pela escrituração e envio da EFD é de forma exclusiva do sujeito passivo, e ainda que ocorressem erros na sua transmissão, ou qualquer outro procedimento que implicasse em modificação, a legislação estipula prazo para as devidas correções, entretanto não as aceita quando da realização de auditoria, a menos mediante intimação específica do Fisco, o que se tem notícia nos autos em relação ao registro do livro de Inventário.

Assim, reforço caber unicamente ao contribuinte, sob sua inteira responsabilidade, escriturar os seus livros fiscais, e enviá-los para o ambiente SPED, conforme já visto linhas acima, sendo de sua única responsabilidade a ocorrência de erros e equívocos, acaso existentes.

Vale esclarecer que o Registro de Inventário, a exemplo dos demais livros fiscais utilizados como base para o levantamento fiscal realizado pelo autuante, foi transmitido pelo autuado, com base em seus dados existentes, sendo que este livro possui como regra geral o fato de dever ser escriturado pelas empresas que mantenham mercadorias e produtos em estoque na data de encerramento de seu balanço patrimonial, atentando para a necessidade de atender aos preceitos da legislação, especialmente o ICMS, IPI e o IRPJ.

Se destina a arrolar, pelos seus valores, identificando as mercadorias, matérias primas, produtos acabados, semiacabados, além de bens em almoxarifado, inclusive em poder de terceiros e os pertencentes a terceiros em poder do estabelecimento, existentes na data do balanço patrimonial levantado, de acordo como artigo 261 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999.

*Na ausência de estoques, tal fato deve ser igualmente mencionado no livro.*

No novo Regulamento do Imposto de Renda (RIR) de 2018, aprovado pelo Decreto 9.580/18, a obrigatoriedade do Livro Registro de Inventário se encontra no artigo 275, inciso I, mantidas as demais exigências acima listadas.

Assim, frente ao resultado apurado, constato ter o procedimento seguido estritamente a legislação relativamente aos procedimentos no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, o qual possui característica eminentemente objetiva e específica.

Pelo fato de o contribuinte já realizar os ajustes para perdas por extravio, perecimento ou furto, através da emissão de nota fiscal para ajuste de estoques, dispensada a aplicação do índice de perdas previsto no artigo 3º da Portaria 445/98.

Quanto aos elementos de fato trazidos em sede de impugnação, o autuante, quando da informação fiscal prestada revisou o procedimento, atendendo a parte das ponderações defensivas apresentadas inserindo, inclusive, operações com CFOP indicados pelo autuado, o que implicou em redução dos valores inicialmente lançados, tendo o sujeito passivo, sido devidamente cientificado dos novos valores apurados, sem, entretanto, se manifestar, o que pode ser considerado como aceitação tácita dos mesmos.

Observo ter a advogada da empresa requerido ser comunicada da informação fiscal, hipótese dos autos, no que foi obedecido o regramento vigente, todavia a empresa se manteve silente.

Em relação aos produtos indicados pela defesa como indevidamente incluídos na autuação, que seriam isentos (linhaça, milho alpiste, noz moscada, orégano, semente de chia), esclareço que o artigo 265 do RICMS/12, determina:

*“Art. 265. São isentas do ICMS:*

*I - as saídas internas e interestaduais: a) desde que não destinadas à industrialização, de produtos hortifrutícolas relacionados no Conv. ICM 44/75, exceto alho, amêndoas, avelãs, castanha da europa e nozes (Conv. ICM 07/80) ”.*

Analisando o Convênio ICM 44/75, o qual dispõe sobre a isenção de produtos hortifrutigranjeiros, cuja remissão foi feita no mencionado artigo, observo estar ali o seguinte comando:

*“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a isentar do ICM as saídas, promovidas por quaisquer estabelecimentos, dos seguintes produtos:*

*I - hortifrutícolas em estado natural:*

- a) abóbora, abobrinha, acelga, agrião, alho, aipim, aipo, alface, almeirão, alcachofra, araruta, alecrim, arruda, alfavaca, alfazema, aneto, anis, azedim;*
- b) batata, batata-doce, berinjela, bertalha, beterraba, brócolos;*
- c) camomila, cará, cardo, catalonha, cebola, cebolinha, cenoura, chicória, chuchu, coentro, couves, couve-flor, cogumelo, cominho;*

- d) erva-cidreira, erva-doce, erva-de-santa-maria, ervilha, espinafre, escarola, endívia, espargo;
- e) flores, **frutas frescas** nacionais ou provenientes dos países membros da Associação Latino - Americana de Livre Comércio (ALALC) e funcho;
- f) **gengibre**, inhame, jiló, losna;
- g) mandioca, milho verde, manjericão, manjerona, maxixe, moranga, macaxeira;
- h) nabo e nabiça;
- i) palmito, pepino, pimentão, pimenta;
- j) quiabo, repolho, rabanete, rúcula, raiz-forte, ruibarbo, salsa, salsa, salsão, segurelha;
- l) taioba, tampala, tomate, tomilho e vagem".

Chamo a atenção para os dois termos grifados, quais sejam “hortifrutícolas em estado natural” e “frutas frescas”.

Note-se que o RICMS/12 acima referido condiciona a isenção para as saídas de produtos, exceto se destinados a industrialização, ou seja, aqueles que venham a sofrer qualquer processo dentre aqueles listados na legislação como industriais.

A legislação do IPI (Decreto 7.212/10), que dispõe sobre tal imposto, considera caracterizada a industrialização quando se realize qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo, tal como:

I – a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II – a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III – a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV – a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

V – a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

De tal conceito, chama particularmente a atenção o fato da embalagem ser tida como industrialização, e o segundo, o de modificação da aparência do produto.

Assim, na forma da norma regulamentar do estado da Bahia, devidamente reproduzida linhas acima, nos fala em hortifrutícolas em estado natural e frutas frescas, o que não é o caso dos produtos mencionados pela defesa, exceto o gengibre.

Também importante destacar que para fins de classificação fiscal, tais produtos encontram-se no capítulo 7 da TIPI A Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados), independente da sua forma de apresentação:

Considera-se em estado natural o produto tal como se encontra na natureza, que não tenha sido submetido a nenhum processo de industrialização, não perdendo essa condição o que apenas tiver sido submetido a resfriamento, congelamento, secagem natural, acondicionamento rudimentar ou que, para ser comercializado, dependa necessariamente de beneficiamento ou acondicionamento;

Os produtos hortifrutigranjeiros cortados, descascados ou cuja embalagem não seja estritamente necessária à sua comercialização caracterizam-se como produtos resultantes de industrialização.

Tendo em vista essas duas situações, para fins de tributação, o estado da Bahia, em atenção ao Convênio ICM 44/75, na legislação vigente quando da ocorrência do fato gerador, considera que a primeira forma de apresentação (natural) é isenta e a segunda passa a ser tributada por sofrer industrialização (embalagem, secagem e congelamento).

Correta a exclusão, pois, do produto gengibre, efetivamente isento e com expressa previsão no Convênio ICM 44/75.

Quanto aos produtos flocão de arroz e canjica de milho, entendo deve ser a autuação mantida, uma vez se tratarem de produtos tributados normalmente pelo ICMS, inexistindo no RICMS/BA/12, qualquer benefício fiscal do imposto nas saídas realizadas pelo autuado, a exemplo de isenção.

Isso pelo fato de o artigo 265, inciso II, alínea “c” do RICMS/12 estabelecer a isenção do imposto apenas para arroz, enquanto na alínea “d” do mesmo artigo a isenção ser apenas para fubá e farinha de milho, não estando

listada a canjica de milho, produto diverso, portanto. Acaso fosse essa a intenção do legislador, tal produto também estaria listado.

Lembro ser a isenção uma dispensa de recolhimento do imposto devido normalmente, uma concessão estatal, movida por interesse social e/ou política fiscal, vindo a se tratar de benefício temporário podendo ser alterado a qualquer tempo e significa a dispensa da cobrança de tributos.

Há de ser invocado, ainda, o teor do artigo 111 do CTN, o qual reza em seu inciso II que se interpreta literalmente a legislação tributária que disponha sobre a outorga de isenção.

Ficam, pois, mantidos no levantamento tais produtos.

Em relação ao produto fígado bovino, acertadamente excluído pelo autuante, uma vez que para o ano de 2018, o item 11.32 do Anexo 1 ao RICMS/12, apontava substituição tributária para “Carne de gado bovino, ovino e bufalino e demais produtos comestíveis resultantes da matança desse gado frescos, refrigerados ou congelados”, o que justifica a exclusão do levantamento. Com a mesma descrição, tal produto se encontrava em 2019 no item 11.22.

Para Cereal Chocoball Prontu 120g, a previsão no item 11.4 do Anexo 1 ao RICMS/12 é para substituição tributária de “Chocolate e outras preparações alimentícias contendo cacau, em embalagens de conteúdo igual ou inferior a 1 kg, excluídos os achocolatados em pó e ovos de páscoa de chocolate”, descrição que não se adequa ao produto autuado, vez ser o Cereal Matinal Bolinhas sabor Chocolate também conhecido como Chocoball produzido através do milho, se tratando de uma opção para o café da manhã, sendo ricas fontes de carboidrato, vitaminas e minerais, ou seja, embora o chocolate seja um dos ingredientes, não vem a se constituir em chocolate ou outras preparações contendo cacau.

A sua composição é “farinha de arroz, farinha de milho (*Streptomyces viridochromogenes* e/ou *Bacillus thuringiensis* e/ou *Agrobacterium tumefaciens* e/ou *Zea mays* e/ou *Agrobacterium* sp.) açúcar, cacau em pó, extrato de malte, sal, aveia, emulsificante lecitina de soja (*Agrobacterium tumefaciens*) e antiumectante carbonato de cálcio, açúcar, maltodextrina, gordura vegetal fracionada, cacau em pó, glicose em pó emulsificantes (triesterato de sorbitana e lecitina de soja (*Bacillus thuringiensis* e/ou *Streptomyces viridochromogenes* e/ou *Agrobacterium tumefaciens*)), antiumectante silicato de magnésio, espessante goma arábica, umectante glicerol e aromatizante idêntico ao natural”, de acordo com a informação encontrada no endereço eletrônico da internet [www.embaleme.com.br/kits/kits-recheios-e-doces/chocoball-choco-power-ball-ao-leite-500g-mavalério-c6](http://www.embaleme.com.br/kits/kits-recheios-e-doces/chocoball-choco-power-ball-ao-leite-500g-mavalério-c6).

Isso para 2018. Em 2019, sequer havia previsão para substituição tributária de chocolates, o que justifica a manutenção do item no levantamento, eis que tributadas normalmente.

Quanto aos itens 11.21 a 11.25 do Anexo 1 ao RICMS/12 mencionados pela defesa, se reportam a biscoitos, e não a hambúrguer, em 2019. Mesma situação para o ano de 2018, para o item 11.6 do Anexo 1 ao RICMS/12 que trata de “Caixas de bombons contendo cacau, em embalagens de conteúdo igual ou inferior a 1 kg” no ano de 2018, e não sopão instantâneo.

Este mesmo produto (sopão instantâneo), em 2019 não poderia ser considerado como o produto descrito no item 11.16 do Anexo 1 ao RICMS/12 “Massas alimentícias tipo instantânea”, tendo em vista que não necessariamente se compõe de massa (legumes, carne com legumes, costela com legumes, batata com carne, etc.), ainda que em alguns tipos possa ser encontrada a massa.

Posso mencionar como exemplo, extraído do site [www.magazineluiza.com.br/sopa-instantanea-creme-de-cebola-knorr-60g/p/225537400/me/alvs](http://www.magazineluiza.com.br/sopa-instantanea-creme-de-cebola-knorr-60g/p/225537400/me/alvs) ser a composição de um dos tipos de sopas instantâneas “amido, farinha de trigo fortificada com ferro e ácido fólico, cebola, sal, maltodextrina, óleo vegetal, extrato de levedura, pimenta-preta, aromatizantes, realçadores de sabor glutamato de sódio e inosinato de sódio, antiumectante dióxido de silício e corante caramel IV”, ou seja, ausente qualquer massa em sua formulação, o que contraria o argumento defensivo.

No mesmo sentido, o Canjão Galinha Knorr, composto de “Arroz, amido, batata, sal, farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, óleo vegetal, açúcar, cenoura, salsa, peito de frango, cúrcuma, cebola, alho, noz moscada, carne de galinha, aromatizantes, realçadores de sabor glutamato de sódio e inosinato de sódio e antiumectante dióxido de silício”, ou seja, igualmente, sem macarrão, ou outro tipo de massa de acordo com informação disponível no endereço eletrônico da internet do fabricante da mesma [www.knorr.com.br/produtos/sopas/canjao-knorr-galinha-mais-arroz-html](http://www.knorr.com.br/produtos/sopas/canjao-knorr-galinha-mais-arroz-html).

A autuada não comprovou que o sopão instantâneo autuado continha massa, e não outros ingredientes como nos tipos acima listados, inclusive, consta no “Demonstrativo Lista Geral das Omissões”, para 2018, cobrança do produto “Sopão Maggi Galinha C e Legumes” (fl. 02), “Sopão Maggi Galinha 200g” (fl. 07).

Quanto ao Hambúrguer de diversos tipos, Linguiças, Salsichas, Presunto, Mortadela e Costela com molho Berbecue 1Kg., feita a ressalva acima, produtos considerados pela autuada como “Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou

*defumados, resultantes do abate de aves” (item 11.35.0), “Carnes e demais produtos comestíveis frescos, resfriados, congelados, salgados, em salmoura, simplesmente temperados, secos ou defumados, resultantes do abate de suínos” (item 11.35.1) e “Carne de gado bovino, ovino e bufalino e demais produtos comestíveis resultantes da matança desse gado frescos, refrigerados ou congelados” (item 11.32), todos do Anexo I ao RICMS/12, em 2018, não podem ser considerados como submetidos à substituição tributária, devendo ser afastados da infração.*

*A justificativa para tal entendimento se pauta no fato de que tais produtos, não se enquadram na descrição daqueles acima listados, vez se constituírem em embutidos, produtos industrializados e que não resultaram de nenhum dos processos indicados (salga, secos, defumados ou mesmo simplesmente temperados).*

*Tomando o hambúrguer tradicional, e de acordo com as informações constantes no endereço eletrônico [www.mundoboafarma.com.br/do-que-e-feito-o-hamburguer-composicao-ingredientes-e-cuidados](http://www.mundoboafarma.com.br/do-que-e-feito-o-hamburguer-composicao-ingredientes-e-cuidados) esta é a composição básica dos hambúrgueres, do qual tomamos marca tradicional:*

*“Veja agora do que é feito o hambúrguer tradicional Sadia.*

*Ingredientes:*

- Carne bovina;
- Gordura bovina;
- Sal;
- Proteína vegetal hidrolisada;
- Proteína texturização de soja;
- Gordura vegetal hidrogenada;
- Regulador de acidez lactato de sódio (INS 325);
- Água;
- Condimentos naturais;
- Antioxidante eritorbato de sódio (INS 316);
- Estabilizante polifosfato de sódio (INS 452i);
- Maltodrextrina;
- Corante vermelho de beterraba (INS 162);
- Pimenta;
- Aromas naturais;
- Realçador de sabor glutamato monossódico (INS 621) ”.

*Da mesma forma, o salame, as linguiças, o presunto e demais embutidos também não podem ser considerados aqueles produtos listados para a aplicação da substituição tributária.*

*Tomemos como exemplo o salame, segundo o qual o mesmo site indicado acima no hambúrguer ([www.mundoboafarma.com.br/do-que-e-feito-o-salame-composicao-ingredientes-e-cuidados](http://www.mundoboafarma.com.br/do-que-e-feito-o-salame-composicao-ingredientes-e-cuidados)):*

*“O salame é composto por uma mistura de diferentes tipos de carnes moídas e uma série de outros ingredientes que variam de acordo com o tipo de salame.*

*Típico da culinária italiana, a receita tradicional de salame inclui ingredientes básicos como:*

- Carne moída não cozida;
- Espaciarias;
- Vinho;
- Vinagre;
- Ervas variadas;
- Gordura;
- Alho;
- Sal.

*Podem fazer parte da composição do salame tipos variados de carne, além de vinhos e especiarias típicas de cada região. Sendo assim, o sabor do salame pode variar bastante dependendo de onde ele é produzido.*

*As carnes utilizadas no preparo do salame podem ser de um tipo só ou uma mistura de diversas carnes como:*

- Carne suína de porco;
- Carne de aves como o frango;
- Carne de veado.

*As partes mais usadas são a panceta, a paleta, a vitela e o coração.*

*Para obter o salame da forma que conhecemos, é preciso que a mistura de ingredientes passe por um processo de fermentação. Nesse processo, bactérias do ácido lático (que são bactérias saudáveis importantes para a saúde da nossa flora intestinal) precisam ser adicionadas para promover a fermentação do alimento. O ácido*

lático produzido por elas durante a fermentação é o que garante o sabor do salame.

Após a fermentação, o salame passa pela cura (ou salga) para que ele seque e fique mais saboroso”.

Ou seja: efetivamente não resultam simplesmente como simples produtos comestíveis resultante da matança de animais, e sim, produtos industrializados e processados, com adição de diversos outros produtos, inclusive químicos.

Em 2019, não foi constatada omissão para Costela com molho Berbecue 1Kg.

O Creme Hipoglós Amêndoas 40g, deve ser considerado medicamento, e em tal condição, na forma do item 9.0 do Anexo I ao RICMS/12, tido como submetido a substituição tributária, ou seja, não tributado, e excluído do lançamento em 2018.

Mesmo tratamento deve ser dado ao Creme Anti Assadura Pompom 40g em 2019.

Logo, me alinhando aos dados e levantamentos elaborados pelo autuante, além das alterações feitas nesta oportunidade, de ofício, tenho as infrações como parcialmente subsistentes, sendo a infração 02 alterada para o valor de R\$ 9.754,01, e a infração 03, reduzida para R\$ 6.454,05.

Pelas expostas razões, o lançamento é tido como parcialmente procedente em R\$ 101.053,28, de acordo com o seguinte demonstrativo:

Infração 01 R\$ 84.845,22

Infração 02 R\$ 9.754,01

Infração 03 R\$ 6.454,05

Finalmente, quanto à solicitação para que as comunicações e intimações fossem feitas na pessoa de seus advogados, nada impede que tal prática se efetive, e que as intimações possam ser encaminhadas, bem como as demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço apontado.

Contudo, o não atendimento a tal solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos artigos 108 a 110 do RPAF/99, os quais guardam e respeitam o quanto estabelecido no Código Tributário Nacional, em seu artigo 127, estipulando como regra, a eleição do domicílio tributário pelo sujeito passivo.

Da mesma forma, com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal, dispensando qualquer outro meio, sendo a sua instituição feita pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.

Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos, o que fez as demais maneiras de comunicação perderem sentido.

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 143 a 153) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicia dizendo que em face da autuação, tempestivamente apresentou impugnação requerendo a nulidade ou a improcedência do lançamento, alegando em síntese a insubsistência da infração por insuficiência de elementos probatórios dos fatos imputados à Autuada (art. 42, II, RPAF) – autuante não comprova a existência de utilização indevida de crédito do ICMS, o direito ao crédito do imposto em razão do Princípio da não-cumulatividade do ICMS, não observância do roteiro previsto na Instrução Normativa nº 56/2007 - falta de cálculo da proporcionalidade de mercadorias tributáveis VS não tributáveis – exigências indevidas – notas fiscais de saída não consideradas.

Em seguida sobreveio a informação fiscal, na qual o autuante reconheceu parcialmente as alegações defensivas, excluindo parte dos créditos lançados. Na sequência o processo foi submetido a julgamento pela 6ª Junta de Julgamento Fiscal que foi assim ementado que entendeu por julgar parcialmente procedente o presente Auto. Em que pese a procedência parcial e o acerto da decisão de piso neste ponto, a Recorrente não pode se conformar com o resultado do julgamento, por isto mesmo apresenta razões para que seja reformado o acórdão.

Preliminarmente, a Recorrente suscita a nulidade da intimação acerca da informação fiscal prestada nos autos e também suscita a nulidade da decisão de piso que considerou efetivada a ciência da informação fiscal, a despeito de a advogada constituída nos autos não ter sido intimada como

requerido. Sucede que na página 18 do acórdão consta a informação de que a Recorrente teria sido intimada da informação fiscal e permaneceu silente, deixando passar “*in albis*” o prazo para manifestação. Porém, apesar de advogada da Recorrente ter pedido expressamente na impugnação (tópico 1.1 e também na conclusão) para que ser intimada dos atos processuais, já que regularmente constituída nos autos inclusive com poderes “*ad iudicia et extra*”, ela não foi comunicada da informação fiscal, razão pela qual transcorreu *in albis* o prazo para manifestação. Ressalta que a intimação teria sido feita conforme o regramento vigente, mas o fato é que ao deixar de comunicar a advogada subscritora houve prejuízo para a defesa da Recorrente, vez que esta terceirizou a sua defesa para profissional habilitado. Embora não científica da informação fiscal, foi quanto aos termos da decisão de primeira instância, o que denota que não há um procedimento padrão no que toca à ciência dos atos processuais praticados pelo Estado da Bahia, o que em última instância causa grande insegurança jurídica, além de prejuízos para a defesa do contribuinte, pois ora intima só a empresa, ora intima o advogado, ora intima pelo DTE. Este fato acarretou prejuízos à defesa da Recorrente, a qual poderia ter se manifestado sobre os novos demonstrativos elaborados nos autos, além da concreta violação de prerrogativa da advogada subscritora em razão da falta de intimação emitida em seu nome para seu endereço físico ou eletrônico, a fim de lhe dar ciência dos atos processuais, como inclusive foi requerido, para assim poder exercer a contento o mister que lhe foi conferido pela Recorrente no instrumento de mandato anexado ao processo.

Neste ponto cabe observar que a matéria da obrigatoriedade de intimar o advogado já foi objeto de análise pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial n. 935004/PE onde ficou assentado que “Estando a parte representada por advogado regularmente constituído em processo judicial ou administrativo, o nome dele deve constar das publicações dos atos praticados”. Cita ainda decisões de outros tribunais no mesmo sentido.

Acrescenta ainda que o Código de Processo Civil, serve de referencial acerca da matéria, conforme dispõe o art. 105 sobre a outorga de procuração e estabelece que, uma vez outorgada a procuração, estará habilitado o advogado para praticar todos os atos do processo.

Portanto, é forçoso concluir que houve concreto cerceamento do direito de defesa da Recorrente, o que certamente vicia todos os atos processuais praticados após a informação fiscal, daí porque desde já suscitamos para todos os fins a nulidade da intimação da informação fiscal (fls. 200/204) e também do Acórdão JJF N° 0210-04/21 VD, ora recorrido, com base no inciso II do art. 18 do RPAF.

No mérito, diz que o ICMS é imposto de incidência não cumulativa, garantindo-se ao adquirente da mercadoria o direito de se creditar do imposto incidente na operação anterior nos moldes previstos na Constituição Federal, art. 155, inciso II, § 2º, inciso I, no qual é possível ver que o legislador constituinte elevou a não-cumulatividade à condição não só de norma constitucional, mas de verdadeiro princípio, sendo garantia inafastável do contribuinte e legítima limitação do poder do fisco de tributar.

Em razão de tal princípio todo o imposto incidente na operação anterior deve representar um crédito na etapa seguinte, diminuindo-se dessa forma o impacto econômico do tributo, tornando-o assim mais justo e proporcional. A não-cumulatividade, portanto, é norma cogente, autoaplicável, possui plena eficácia e não pode sofrer restrições, além daquelas previstas expressamente no próprio texto constitucional. Desse modo, a própria Constituição Federal cuidou de prever no inciso II, do § 2º, do art. 155 as únicas exceções/limitações ao princípio da não-cumulatividade que são isenção e não incidência, que acarretará na anulação do crédito relativo as operações anteriores.

Deve-se lembrar que o autuante ao descrever a infração supostamente cometida pela autuada alega que ela teria aproveitado crédito de ICMS em valor superior ao destacado na nota fiscal. Não obstante isto, é importante frisar que de acordo com a matriz de incidência delineada na Constituição Federal, o ICMS incide sobre a circulação de mercadoria e não sobre o documento fiscal que retrata a operação.

Desse modo não é o simples destaque do ICMS na nota fiscal que garante o direito ao crédito do imposto, mas a efetiva circulação da mercadoria que o documento retrata. E tanto é assim que o

próprio RICMS/12 dispõe no § 7º do art. 309 que não será admitido para fins de crédito fiscal o valor do imposto destacado a maior na nota fiscal, demonstrando por assim dizer que o documento fiscal não é superior ao próprio fato tributário quando se trata de gerar direitos ou obrigações.

Logo, a fim de verificar se houve creditamento a maior ou não entendemos que seria preciso examinar se o documento fiscal retratou fielmente a operação realizada e se foi corretamente emitido, algo que no presente caso parece não ter ocorrido, vez que como demonstraremos adiante, há notas entre as enumeradas pelo autuante que não foram emitidas nos termos do Decreto nº 7.799.

Mas antes de adentrar em questões mais específicas, cabe notar que independentemente do documento ter sido emitido por distribuidor que possui Termo de Acordo para reduzir a base de cálculo do ICMS nos termos do Decreto nº 7.799 ou não, a redução da base de cálculo não está dentre as exceções ou limitações ao princípio da não-cumulatividade nos termos previstos no art. 155, II, § 2º, inciso I da Constituição Federal, já que não figura na hipótese de isenção ou não incidência.

Tal entendimento se justifica no fato de que o contribuinte beneficiado com a redução da base de cálculo ainda continua na esfera da incidência do ICMS e segue sendo sujeito passivo da obrigação tributária principal de recolher o imposto, algo que não ocorre num cenário de isenção ou não incidência do imposto, quando a operação está completamente fora do alcance do ICMS, como prevê a regra constitucional.

Diante disto, como se pode constatar, a redução da base de cálculo por manter o fato na esfera de incidência do ICMS não se enquadra nos conceitos de isenção e não incidência, que são as únicas limitações ao princípio da não-cumulatividade admitidas pela Constituição Federal, que não comporta qualquer outra restrição imposta por legislação infraconstitucional, muito menos por decreto estadual.

Conforme se verifica na listagem anexa à impugnação, há notas fiscais emitidas com base nos art. 266, 267 e 268 do RICMS, os quais permitem o direito ao aproveitamento integral do crédito. Para demonstrar anexou à defesa uma lista contendo o número e chave de acesso de tais notas fiscais.

Em sede de julgamento a 6ª JJF apreciando a matéria afastou a argumentação defensiva, dizendo em síntese que “*Analizando as notas fiscais cujas chaves de acesso foram listadas à fl. 63, em consulta ao Ambiente Nacional da Nota Fiscal Eletrônica, das consultas realizadas, não consegui vislumbrar nenhuma aquisição dos produtos listados em tais artigos que pudesse suportar a manutenção do crédito fiscal*”.

O acórdão menciona que nem o art. 267 nem o art. 268 do RICMS contemplam as operações praticadas pela Recorrente. Ocorre, Nobres Julgadores, que a Recorrente adquiriu os produtos de forma regular, e consta nas notas fiscais a informação de base reduzida para produtos como por exemplo leite em pó (Nota Fiscal nº 115.217), manteiga, queijo, requeijão (Nota Fiscal nº 368.319), papel higiênico (Nota Fiscal nº 72.453) entre outras mercadorias que são tributadas normalmente e que dão direito ao crédito da etapa anterior.

Ademais se os contribuintes emitentes das notas fiscais reduziram indevidamente a base de cálculo do ICMS, diminuindo assim o valor do crédito do imposto, certamente não é a Recorrente quem deverá recolher aos cofres públicos a diferença eventualmente suprimida de forma indevida.

Caberá ao Fisco Estadual por meio dos instrumentos de fiscalização de que dispõe lançar de ofício o saldo remanescente devido por tais contribuintes, e não restringir o direito ao crédito da Recorrente, pois tal procedimento implicaria em enriquecimento indevido daquele que está obrigado a recolher o imposto em detrimento desta contribuinte.

Considerando, portanto, que as operações de que se cuida são tributadas normalmente, o direito ao crédito do ICMS não comporta limitações além daquelas previstas na Constituição Federal, pugnamos pela reforma do acórdão para julgar improcedente a infração e manter o direito ao aproveitamento integral do crédito pela autuada.

No tocante às infrações 02 e 03 diz que o autuante afirma que a autuada teria deixado de recolher o

imposto por suposta omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis nos exercícios de 2018 e 2019, respectivamente, tendo apurado o imposto mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado nos termos da Portaria nº 445/98.

De antemão e sem prejuízo da alegação de nulidade acima por falta de comprovação da infração, cumpre registrar que não foi observado no presente levantamento quantitativo de estoque o roteiro previsto na Instrução Normativa nº 56/2007 que é plenamente aplicável à autuada que comercializa tanto mercadorias tributáveis como não tributáveis.

De acordo com a citada instrução normativa, nas apurações de omissão de operações de saídas de mercadorias, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão:

Em que pese conste na redação da Instrução Normativa nº 56 a palavra “poderá” devemos ter em mente que não se trata de mera faculdade do preposto fiscal, mas de dever procedural previsto em normativo que obrigatoriamente incide sobre a atividade fiscalizatória. A escusa à realização do cálculo da proporcionalidade ocorre somente na hipótese de não existirem elementos suficientes que possibilitem tal cálculo como prevê a própria Instrução Normativa nº 56, o que não ocorre no caso, vez que nenhuma ressalva foi feita quanto à insuficiência de elementos.

Assim, partimos da premissa que o autuante tinha em mãos todos os elementos para realizar o cálculo da proporcionalidade de mercadorias tributáveis e não tributáveis de acordo com a IN 56, mas ao que consta fez incidir o ICMS sobre a totalidade das operações de saída supostamente omitidas pela autuada.

Diante disto, constatamos que há descumprimento de dever procedural na lavratura do Auto de Infração que macula de vício de nulidade o lançamento ante a ofensa do art. 142 do CTN, vez que a atividade de lançamento é obrigatória e vinculada à lei de incidência, não podendo o agente estatal escusar cumprir dever procedural.

Ademais, verificamos que há excessos no lançamento ante a incidência indiscriminada do ICMS sobre mercadoria não tributável e sobre mercadorias sujeitas à substituição tributária no período autuado, neste caso como o imposto está sendo cobrado por suposta omissão de saídas, estando as entradas acobertadas pelo documento fiscal, não há falar, obviamente, em ICMS devido na saída.

Cita como exemplo de tais ocorrências:

**i. Das mercadorias não tributáveis:**

Código	Descrição
93	Gengibre
1208	flocão de arroz
2541, 31288 e 1812	cangica de milho
36943	HIBISCO FLORES KG
18113	LINHACA MARRON KG
1435	MILHO ALPISTE
2215	NOZ-MOSCADA
21423, 4213, 2526	OREGANO
4196, 38813	TAPIOCA
40896	SEMENTE DE CHIA

**ii. Das Mercadorias sujeitas à Substituição Tributária**

**A. 2018**

Código EFD	Descrição	Cód. ST
30230	figado fresco	11.32
19387, 19839, 30519, 39051, 49	hambúrgueres diversos	11.31 a 11.35
2615	CEREAIS CHOCOBALL PRONTU 120G	11.4
11103	CREME HIPOGLOS AMENDOAS 40G	9.0
24826	COSTELA C/ MOLHO BARBECUE 1KG	11.31 a 11.35

36863, 40584, 53, 34740, 21693, 146, 36326, 56, 58, 359, 393, 284	LINGUICAS	11.31 a 11.35
35368, 35670, 282, 244	Mortadelas	11.31 a 11.35
84, 436, 277, 290, 23841, 82	Presuntos	11.31 a 11.35
35682, 245, 455, 286	Salsichas	11.31 a 11.35
3995, 1158, 2487, 5717,	SOPAO INSTANTÂNEO	11.16

**B. 2019**

Código EFD	Descrição	Cód. ST
19387, 19839, 30519, 39051, 49	hambúrgueres diversos	11.21 a 11.25
24826	COSTELA C/ MOLHO BARBECUE 1KG	11.21 a 11.25
36863, 40584, 53, 34740, 21693, 146, 36326, 56, 58, 359, 393, 284, 298	LINGUICAS	11.21 a 11.25
35368, 35670, 282, 244, 147, 19030	Mortadelas	11.21 a 11.25
41568, 29147, 19310	SALAME	11.21 a 11.25
84, 436, 277, 290, 23841, 82	Presuntos	11.21 a 11.25
35682, 245, 455, 286, 21485, 90	Salsichas	11.21 a 11.25
3995, 1158, 2487, 5717,	Sopão instantâneo	11.6
41985	Creme para assaduras	9.0

À vista de tais argumentos a Decisão recorrida se posicionou dizendo em síntese o seguinte:

*“Logo, é incabível, qualquer aplicação da instrução Normativa 56/07, pelo fato das mercadorias omitidas se caracterizarem como sujeitas à tributação, e estarem perfeitamente identificadas em sua espécie, tipo, quantidade e natureza, inexistindo qualquer previsão legal ou normativa para tal, não sendo possível a aplicação de nenhuma das presunções acima enumeradas, vez que nenhum das hipóteses presentes para a aplicação da Instrução Normativa se coaduna com a apuração realizada.”*

Diz a Recorrente discordar deste entendimento, pois o texto da própria Instrução Normativa nº 56 traz clara a sua aplicação nas situações em que se verificar omissões de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que é o caso dos autos.

Além disto, não foram consideradas diversas notas fiscais de saída emitidas com o CFOP 5949. Como é possível verificar nas listas anexas diversas notas de saída foram emitidas no período autuado e não foram consideradas no levantamento quantitativo de estoques. Para demonstrar, anexamos à defesa listas demonstrativas contendo o número e chave de acesso das notas fiscais.

Todavia, ao que decorre da leitura do v. acórdão o autuante ao examinar tal lista terá efetivado ajustes no lançamento, o que ficou materializado em sua informação fiscal. Entretanto não foi dado conhecimento da mesma à advogada subscritora, vindo a transcorrer *in albis* o prazo para manifestação.

Diante do exposto, resta bem evidente que há vício de nulidade no presente caso que compromete a legalidade do ato de lançamento tributário.

Fica, portanto, demonstrado que também as infrações 02 e 03 são insubstinentes e devem ser anuladas ou julgadas totalmente improcedentes, razões que impõem a reforma do acórdão recorrido.

Todavia, na hipótese de um entendimento diverso, é indispensável a realização de diligência fiscal a fim de verificar de acordo com os fatos arguidos acima e demonstrativos anexos à defesa a existência de exigências indevidas no presente lançamento, nos termos do § 3º, do art. 123 do RPAF. Além disso, atendendo o disposto no art. 145 do RPAF, entende que o autuante deve ser instado a apresentar a comprovação da ocorrência do aproveitamento indevido de crédito de ICMS e da omissão de operações de saídas.

Pede que na hipótese de ser considerado válido o lançamento, deve o roteiro da Instrução Normativa

nº 56/2007 ser seguido para calcular a proporcionalidade de mercadorias tributáveis e não tributáveis e deve ser também excluído do lançamento as exigências indevidas e excessivas, nos termos acima expostos, sendo também consideradas as notas fiscais enumeradas nas listas anexas.

Por fim, requer que seja recebido o presente Recurso Voluntário com todas as suas razões para declarar a nulidade da intimação da informação fiscal e também da Decisão recorrida ou para determinar a reforma do acórdão, declarando-se a nulidade do Auto de Infração ou julgando-o improcedente. Acaso não se cogite da nulidade ou improcedência do Auto de Infração requer seja determinada a intimação da advogada subscritora acerca da informação fiscal, requerendo-se ainda a reabertura do prazo para apresentação de manifestação.

Por fim, reitera o pedido de envio de todas as intimações dos atos processuais para a advogada subscritora para os endereços anotados acima.

## VOTO

Conforme relatado, o presente Recurso Voluntário foi em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 6ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0303-06/22-VD, que por unanimidade, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de R\$ 101.382,10 pelo cometimento de 03 infrações no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2019.

A primeira infração refere-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de janeiro a maio, agosto, setembro, novembro e dezembro de 2017, janeiro a março, maio, junho, agosto a dezembro de 2018, janeiro, março, maio e julho de 2019, totalizando R\$ 84.845,22, multa de 60%.

A Infração 02 trata da falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas, no exercício de 2018, no valor de R\$ 10.041,74, multa de 100%.

A Infração 03 foi lavrada pela falta de recolhimento do ICMS, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas omitidas no mesmo período, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, levando-se em conta, para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, no caso sobre as saídas omitidas, no montante de R\$ 6.495,14, multa de 100%, apurada em 2019.

Passo a analisar a inicial de nulidade suscitada pela Recorrente em função da não intimação da advogada sobre a informação fiscal prestada nos autos, ressaltando que a intimação teria sido feita conforme o regramento vigente, mas o fato é que ao deixar de comunicar a advogada subscritora houve prejuízo para a defesa da Recorrente, vez que esta terceirizou a sua defesa para profissional habilitado.

Quanto a dizer que houve concreto cerceamento do direito de defesa da Recorrente, o que certamente vicia todos os atos processuais praticados após a informação fiscal, daí porque desde já foi suscitado para todos os fins a nulidade da intimação da informação fiscal (fls. 200/204) e do Acórdão JJF Nº 0210-04/21 VD, ora recorrido, com base no inciso II, do art. 18 do RPAF, cabe aqui ressaltar que estes dados apontados no recurso, não dizem respeito ao processo em epígrafe, pois julgamento ora combatido, é o Acórdão JJF nº 0303-06/23-VD.

Nos termos do Art. 108 do RPAF, a intimação do sujeito passivo ou de pessoa interessada acerca de qualquer ato, fato ou exigência fiscal, quando não for prevista forma diversa pela legislação, deverá ser feita pessoalmente, via postal ou por meio eletrônico, independentemente da ordem e vendo

que não houve inclusão de novos fatos à informação fiscal, tendo em vista o quanto disposto no processo, vendo que autuada se manifestou com relação a decisão de piso através de seu Recurso Voluntário e pontos que serão tratados no mérito, rejeito a preliminar de nulidade.

No mérito, diz que o ICMS é imposto de incidência não cumulativa, garantindo-se ao adquirente da mercadoria o direito de se creditar do imposto incidente na operação anterior nos moldes previstos na Constituição Federal, art. 155, inciso II, § 2º, inciso I. Na autuação o autuante descreve que a autuação foi lavrada pela utilização de crédito fiscal a maior que o destacado em nota fiscal em função de aquisição de mercadorias junto a atacadistas com termo de acordo (Decreto nº 7799/00) com redução de base de cálculo, porém com o crédito escriturado no EFD sem a devida redução e também pela utilização de créditos fiscais nas compras fora do Estado utilizando a alíquota de 18%.

Conforme dito em seu recurso, diz a recorrente que de acordo com a matriz de incidência delineada na Constituição Federal, o ICMS incide sobre a circulação de mercadoria e não sobre o documento fiscal que retrata a operação, não se configurando o simples destaque do ICMS na nota fiscal que garante o direito ao crédito do imposto, mas a efetiva circulação da mercadoria que o documento retrata, citando inclusive o RICMS/12, § 7º do art. 309 no qual cita que não será admitido para fins de crédito fiscal o valor do imposto destacado a maior na nota fiscal, demonstrando por assim dizer que o documento fiscal não é superior ao próprio fato tributário quando se trata de gerar direitos ou obrigações.

Diz que para certificar que houve creditamento a maior seria preciso examinar se o documento fiscal retratou fielmente a operação realizada e se foi corretamente emitido, algo que no presente caso parece não ter ocorrido, vez que demonstra que, há notas entre as enumeradas pelo autuante que não foram emitidas nos termos do Decreto nº 7.799.

Embora diga que na listagem anexa à impugnação, há notas fiscais emitidas com base nos art. 266, 267 e 268 do RICMS, os quais permitem o direito ao aproveitamento integral do crédito, não anexou à defesa ou ao recurso comprovação das alegações da recorrente, comprovando que as notas fiscais não tiveram redução da base, seja um demonstrativo ou as próprias notas.

A própria decisão de piso diz que em sede de julgamento a 6ª JJJ apreciando a matéria afastou a argumentação defensiva, dizendo em síntese que *“Analizando as notas fiscais cujas chaves de acesso foram listadas à fl. 63, em consulta ao Ambiente Nacional da Nota Fiscal Eletrônica, das consultas realizadas, não consegui vislumbrar nenhuma aquisição dos produtos listados em tais artigos que pudesse suportar a manutenção do crédito fiscal”*.

Mesmo quanto as mercadorias mencionadas, a exemplo leite em pó (Nota Fiscal nº 115.217), manteiga, queijo, requeijão (Nota Fiscal nº 368.319), papel higiênico (Nota Fiscal nº 72.453) entre outras mercadorias que são tributadas normalmente e que dão direito ao crédito da etapa anterior, sendo estas adquiridas de estabelecimento industrial/atacadista, viria com a redução de base de cálculo, limitando também a utilização do crédito.

Em análise do Art. 309, I, alínea “a” do RICMS/BA, vigente à época dos fatos geradores, constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem.

Além disso, o §§ 6º e 8º do citado artigo, deixam claras as situações acerca dos créditos destacados em documento fiscal:

*§ 6º Quando o imposto não estiver destacado no documento fiscal ou o seu destaque tiver sido feito a menos, a utilização do crédito fiscal restante ou não destacado ficará condicionada à regularização mediante emissão de documento fiscal complementar, pelo remetente ou prestador, vedada a utilização, para esse fim, de “carta de correção”.*

*...  
§ 8º Na entrada de mercadorias e na utilização de serviços oriundos de outras unidades da Federação, o crédito*

*fiscal só será admitido se calculado pelas seguintes alíquotas:*

*I - mercadorias ou serviços oriundos dos Estados do Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Rio de Janeiro e São Paulo: 7%;*

*II - mercadorias ou serviços provenientes dos demais estados e do Distrito Federal: 12%;*

Não há fundamento nas alegações de afirmar que se os contribuintes emitentes das notas fiscais reduziram indevidamente a base de cálculo do ICMS, diminuindo assim o valor do crédito do imposto, certamente não é a Recorrente quem deverá recolher aos cofres públicos a diferença eventualmente suprimida de forma indevida.

Já com relação às infrações 02 e 03, por ter deixado de recolher o imposto por suposta omissão de operações de saídas de mercadorias tributáveis nos exercícios de 2018 e 2019, respectivamente, tendo apurado o imposto mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado nos termos da Portaria nº 445/98, alega que não foi observado no presente levantamento quantitativo de estoque o roteiro previsto na Instrução Normativa nº 56/2007 que é plenamente aplicável à autuada que comercializa tanto mercadorias tributáveis como não tributáveis, fazendo incidir o ICMS sobre a totalidade das operações de saída supostamente omitidas pela autuada.

A alegação é que há excessos no lançamento ante a incidência indiscriminada do ICMS sobre mercadoria não tributável e sobre mercadorias sujeitas à substituição tributária no período autuado, neste caso como o imposto está sendo cobrado por suposta omissão de saídas, estando as entradas acobertadas pelo documento fiscal, não o que há falar, obviamente, em ICMS devido na saída e cita alguns exemplos.

Através da análise dos demonstrativos anexados aos autos, em especial da informação fiscal, verifica-se que já foram retirados em decisão de primeira instância, que acatou a retirada dos itens “gengibre” e “figado fresco”, o que inclusive resultou na redução das infrações. Considerou também as saídas com CFOP 5.949 e entrada 1.949 já na informação fiscal.

Conforme já dito em decisão de piso, a Instrução Normativa nº 56 traz clara a sua aplicação nas situações em que se verificar omissões de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, que não é o caso em questão, visto que nas hipóteses das infrações 02 e 03, foi apurado em função da omissão de saídas.

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:*

*I - saldo credor de caixa;*

*II - suprimento a caixa de origem não comprovada;*

*III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;*

*IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;*

*V - pagamentos não registrados;*

*VI - valores das operações ou prestações declarados pelo contribuinte inferiores aos informados por:*

*a) instituições financeiras;*

*...*

*c) “shopping centers”, centro comercial ou empreendimento semelhante;*

*VII - valores totais diários das operações ou prestações declarados pelo contribuinte como sendo recebidos por meio de cartão de crédito ou débito inferiores aos informados pelas respectivas administradoras.*

Quanto ao pedido de realização de diligência fiscal a fim de verificar de acordo com os fatos arguidos acima e demonstrativos anexos à defesa a existência de exigências indevidas no presente lançamento, nos termos do § 3º do art. 123 do RPAF, não vislumbro necessidade, tendo em vista que os pontos já tratados em sede de informação fiscal estão de acordo com a legislação vigente.

Diante de todo o exposto, entendo que não merece reparo a decisão de piso. Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269101.0030/21-5, lavrado contra **REAL MIX MERCADO DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 101.053,28**, acrescido da multa de 60%, sobre R\$ 84.845,22 e 100% sobre R\$ 16.208,06, previstas no art. 42, incisos VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, de 29 de novembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS