

**A. I. N°** - 129442.0003/15-7  
**AUTUADO** - MOANIL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS E MOAGEM LTDA - EPP  
**AUTUANTE** - OSVALDO COSTA MENEZES  
**ORIGEM** - INFAZ JEQUIÉ  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 14/06/2017

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0107-03/17**

**EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS.** Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. **Infração mantida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA.** Contribuinte não apresenta elemento algum capaz de elidir a exigência fiscal. **Infração subsistente. 3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO.** É devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização. **Infração subsistente. 3. OMISSÃO DE SAÍDAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. NOTAS FISCAIS DE ENTRADAS NÃO REGISTRADAS.** Infração não elidida pelo impugnante. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 10/09/2015, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$1.298.917,59, em decorrência das seguintes infrações:

**Infração 01 - 07.24.02.** Recolhimento a menos do ICMS por antecipação ou por substituição tributária na condição de empresa de pequeno porte não optante do Regime Especial Unificado de Apuração de Tributos e Contribuições - Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses janeiro e fevereiro, junho a dezembro de 2012 e janeiro a julho de 2013. Exigido o valor de R\$646.973,30, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo à fl. 18 a 29.

Consta em complemento que “O contribuinte em tela comercializa com mercadorias, em quase sua totalidade, enquadradas no regime de substituição tributária(96% v. fls. 191), preponderantemente açúcar de cana, adquirido em operações interestaduais(de Sergipe, Pernambuco, Minas Gerias e Goiás). Sobre as aquisições desta mercadoria, quando não houve o destaque de ICMS por substituição tributária, o contribuinte não efetuou o recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, na forma preconizada, dentre outros, nos arts. 370 e 371, do RICMS/1997, e 289, do RICMS/2012. Nos casos em que houve o destaque do ICMS por

substituição tributária, mas com MVA inferior à legalmente exigida, também não foi pago o imposto complementar em razão da falta de ajustamento da MVA consignada nos documentos fiscais de origem às operações internas. Além do açúcar, o contribuinte adquire produtos comestíveis resultantes do abate de aves, gado suíno, oriundos do Estado de Minas Gerais, deixando também de recolher o ICMS complementar por antecipação, em razão do não ajustamento da MVA consignadas nos documentos fiscais de origem às operações internas. ...";

**Infração 02 - 01.02.05.** Utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, adquiridas em operações interestaduais, não somente dos valores do ICMS destacados nas notas fiscais de origem, de obrigação própria dos remetentes, mas também daqueles destacados a título de pagamento por antecipação tributária, nos meses de janeiro a abril de 2012, janeiro e setembro de 2013. Exigido o valor de R\$621.355,11, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 30 a 34.

Consta em complemento que "Além de não recolher, no todo ou em parte, o ICMS antecipado resultante das aquisições de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, como acima noticiado (Infração 01), o contribuinte ora fiscalizado lança, de forma indevida, nos seus livros fiscais (RE e RAICMS), sob a rubrica de imposto creditado, parcelas de valores de ICMS destacados nas notas fiscais de origem, não somente os de obrigação própria dos remetentes, mas também de parcelas relativas ao imposto destacado por substituição tributária, o que lhe é vedado – ainda que efetuado o pagamento -, por força do art. 356 do RICMS/97 e art. 290, do RICMS-BA/12. A apuração das quantias devidas de ICMS, fruto do lançamento e utilização indevidos de crédito fiscal, está detalhada no Demonstrativo de Utilização Indevida de Crédito Fiscal (fls.30 a 34), no qual estão consignadas todas as informações pertinentes a cada documento fiscal, apontando, inclusive, as espécies de mercadorias. Já que, de regra, o contribuinte não tributa nas saídas de mercadorias fiscalizadas (por estarem incluídas no regime da substituição tributária, como apontam os livros de Registro de Saídas(RS) – exercícios 2012 e 2013, anexos (fls. 193 a 286 e 287 e 407), e utiliza de forma irregular e sistematicamente créditos fiscais, o valor acumulado de saldo credor de ICMS no seu livro RAICMS, mês de dezembro de 2013, foi de R\$580.697,54(v. fls. 118);

**Infração 03 - 07.24.04.** Falta de pagamento do ICMS, no todo ou em parte, devido por antecipação parcial sobre mercadorias adquiridas para comercialização, em operações interestaduais, nos meses de janeiro a junho, agosto a dezembro de 2012, janeiro a setembro e novembro de 2013. Exigido o valor de R\$11.858,61, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 143 a 148;

**Infração 04 - 05.05.01.** Omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas não registradas, nos meses de janeiro de 2012 a dezembro de 2013. Exigido o valor de R\$18.730,57, acrescido da multa de 100%. Demonstrativo às fls. 153 e 190;

O impugnante apresenta suas razões de defesa, fls. 413 a 439, articulando os argumentos a seguir resumidos.

Inicialmente destaca que o Auto de Infração lavrado, indica a ocorrência de quatro infrações, todas anotadas em um único instrumento, fato que se constitui em dificuldade de produção de defesa, devendo, só por este fato, ser julgado nulo, eis que fere princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório.

Observa não ser este o único vício, pois, também não há uma concreta descrição do fato gerador do tributo, limitando-se, a autoridade autuante, a imputar o não recolhimento do imposto de circulação de mercadoria e serviços sem, contudo, discriminar elementos mínimos necessários ao conhecimento da autuação e, assim, lhe garantir o direito de defesa. Acrescenta não constar dos autos descrição mínima da ocorrência do pretense fato gerador, especificação do porquê das alíquotas aplicadas, indicação do porquê não houve o abatimento dos créditos na operação anterior e até mesmo porque deve ser considerada responsável tributário na sistemática da substituição tributária

Indaga que se não lhe é possível descortinar a ocorrência do fato gerador da ínfima descrição contida no auto, tampouco da capitulação dada pela autoridade autuante, como seria possível ter assegurado o seu fundamental direito de defesa.

Diz ser elementar a conclusão de que o Auto de Infração é nulo por não conter elementos mínimos ao exercício do seu direito de defesa.

Pontua que resta claro a pretensão do fisco de criar dificuldade e mesmo impossibilidade de produção de uma cabal defesa, agindo, pois, em claro e nítido cerceamento de defesa.

Cita como de exemplo, a Infração de 01 onde a autoridade fiscal capitulou o enquadramento legal no art. 371 c/c arts. 125 e 61 do RICMS-BA/97, cujo teor reproduz.

Explica que deveria ser enquadrada no art. 355, inciso II, do RCICMS-BA/97. Sustenta que não deveria lhe ser imposta a obrigação de recolhimento do imposto na entrada das mercadorias no Estado da Bahia, mas sim no momento de saída do seu estabelecimento no âmbito do próprio Estado da Bahia. Remata frisando que, mesmo assim, o Autuante olvidou tal comando normativo, pretendendo uma exação ilegítima em face da autuada.

Observa que o art. 125, citado pelo Autuante, estabelece inúmeras regras e momentos distintos para o recolhimento da obrigação tributária, não obstante, não haver qualquer menção em todo Auto de Infração em qual das hipóteses estaria incursa.

Questiona como saber a partir de qual momento está sendo considerado inadimplente com a obrigação tributária principal e como exercer seu pleno direito de defesa se lhe é negado conhecer uma completa descrição do fato gerador.

Diz ser elementar a conclusão que demonstra a total inaptidão do Auto de Infração para uma correta descrição do fato gerador e assim legitimar a conduta do Fisco perante o patrimônio particular.

Arremata asseverando que se impõe a declaração de nulidade da atuação fiscal pela ilegalidade da autuação, vez que o lançamento constante do Auto de Infração se encontra despropositado, na medida em que não observou todas as regras tributárias aplicáveis ao caso.

Observa que, analisando a Infração 02 e a Infração 04 e cotejando-as com a Infração 01 constata-se que não restam dúvidas que se está diante de verdadeiro *bis in idem* vedado pelo ordenamento tributário pátrio.

Assinala que a pretexto de tipificar nova infração, o Autuante incluiu as bases de cálculo utilizadas para apurar o ICMS da Infração 01 na apuração do ICMS na Infração 02. Com isso afirma que sobre a mesma circulação de mercadoria o fisco pretende fazer incidir dupla exação de ICMS.

Diz restar patente, pois, que acaso o raciocínio mirabolante pretendido na “configuração” da Infração 02 seja acatado por esta autoridade, há de se retirar da sua base de cálculo tudo o que foi utilizado como base de cálculo para apuração do ICMS na Infração 01, sem o que se estará diante de um *bis in idem* absurdo e proscrito pelo ordenamento jurídico nacional.

Acrescenta que o mesmo ocorrera quanto à Infração 04, pois repetiu-se a exação de ICMS tipificada nessa infração sobre a mesma circulação de mercadoria já tributada na Infração 01 e pretendida na infração 02. Afirma que mais do que um *bis in idem*, está-se diante de um duplo *bis in idem*. Prossegue asseverando que falece por completo o que se chamou de Infração 02 e Infração 04, devendo ser julgada absolutamente ilegítima.

Questiona a ausência de configuração de sua responsabilidade tributária, depois de reproduzir o §1º, do art. 125, do RICMS-BA/97, revelando que conforme enquadrado pelo próprio agente autuante, a responsabilidade por substituição tributária só pode ser configurada em face do destinatário das mercadorias autuadas após restar cabal e formalmente materializada nos autos a impossibilidade de exigência do tributo em relação ao remetente. Frisa que o presente caso cuida de substituição tributária por antecipação, devendo haver a retenção do imposto, com o seu destaque na nota fiscal, por parte do remetente da mercadoria, só sendo possível a exigência do

crédito tributário do destinatário quando restar demonstrado nos autos do PAF o esgotamento de “todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição”.

Explica que a responsabilidade tributária do destinatário das mercadorias é supletiva, como determina o próprio inciso II, do mesmo §1º, do art. 125, do RICMS-BA/97, só nascendo após a comprovação de impossibilidade de cobrança em face do remetente da mercadoria.

Diz inexistir no Auto de Infração qualquer referência à impossibilidade de exigência do imposto em relação ao remetente, responsável tributário por antecipação. Acrescenta que não existe qualquer tentativa de exigir o tributo do remetente da mercadoria, como exige o inciso I, do §1º, do art. 125 do RICMS-BA/97.

Assevera, ainda, que não se está diante de norma cuja essência seja vazia e prime exclusivamente pela formalidade. Assinala que a norma em comento constitui verdadeira garantia fundamental da autuada, haja vista que sua pretensa responsabilidade no presente caso é supletiva, só surgindo após o cumprimento do ônus imposto à autoridade fiscal pelo §1º, do art. 125, do RICMS-BA/97.

Arremata assinalando que, uma vez não cumprido o que estatui o §1º, do art. 125, do RICMS-BA/97, restará impossibilitado o fisco de exigir o imposto em face do adquirente de mercadoria oriunda de outra Unidade da Federação na sistemática da substituição tributária por antecipação.

Diz que analisando o Auto de Infração em epígrafe verifica-se que sua totalidade está voltada para a constituição do ICMS com aplicação de alíquota interestadual. Acrescenta observando que, boa parte das notas fiscais utilizadas para lastrear a autuação são de aquisições de mercadoria no próprio Estado da Bahia. Revela que os anexos apresentados ao contribuinte dão conta de que inúmeras notas fiscais sobre as quais houve lançamento são de mercadorias adquiridas de empresas sediadas no próprio Estado da Bahia. Sustenta que, neste contexto, não poderia o agente autuante aplicar indiscriminadamente a alíquota interestadual sobre todas as aquisições, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade. Revela que tal procedimento faz elevar em aproximadamente 150% o valor do tributo devido. Arremata declarando que essa circunstância, de per si, demonstra a insubsistência do presente Auto de Infração, devendo o mesmo ser anulado, determinando-se a realização de novo Auto de Infração, com aplicação correta das alíquotas.

Declara ainda que, além de aplicação de alíquota interestadual, houve tributação (com alíquota de 17% sobre produtos isentos, como por exemplo, feijão, farinha de mandioca e arroz, devendo também, por isso, o presente Auto de Infração ser julgado totalmente insubsistente.

Assevera que não ocorreu o fato gerador das Infrações de 01, 02, 03 e 04, qual seja, não houve entrada e, por consequência, saída, das mercadorias objeto de apuração no estabelecimento da contribuinte.

Assinala que o fisco parte da presunção de que a existência de notas fiscais emitidas tendo como destinatário seu nome é suficiente o bastante para configurar a ocorrência do fato gerador. Entretanto, assevera que, as cópias das notas fiscais que se fizerem acompanhar a intimação não demonstram, nem comprovam que tenham as mercadorias ali indicadas adentrado ao estabelecimento autuado, sendo certo que jamais apresentou ao fisco as referidas notas fiscais.

Enfatiza que se não comprova o ingresso em seu estabelecimento das mercadorias indicadas não se pode, por isso, fazer qualquer prova de ocorrência de fato gerador de tributo. Assinala que nos autos se observa que a própria autoridade autuante, aplicou multa por descumprimento de obrigação acessória capitulada: “deixou de apresentar comprovantes das operações ou prestações contabilizadas quando intimado”.

Afirma que nem o próprio fisco tem aptidão para garantir a ocorrência do fato gerador, uma vez que a premissa da presunção da ocorrência do fato gerador adotada pela autoridade julgadora é demasiadamente frágil. Sustenta que somente a existência de notas fiscais não importa, em absoluto, o reconhecimento da efetiva entrada de mercadorias em seu estabelecimento, sobretudo

quando não reconhece tais aquisições, não as escritura, comunica ao fisco acerca do uso indevido dos seus dados cadastrais e o Autuante não tem a certeza sobre a ocorrência do fato gerador.

Afirma não haver qualquer referência nos autos acerca da origem de tais notas fiscais e inexistência de Termo de Arrecadação por parte da autoridade autuante que pudesse inferir que tais notas estivessem de posse da empresa autuada.

Relata que o fisco não indica a origem das notas que está utilizando para lastrear a exação, não tem a necessária certeza sobre a ocorrência do fato gerador de todo o tributo lançado, tampouco consegue comprovar a efetiva entrada das mercadorias no estabelecimento da empresa contribuinte. Diz que outra conclusão não resta, senão, a que impõe a insubsistência da autuação.

Lembra que a antecipação tributária do ICMS constitui-se numa sistemática de apuração e cobrança do tributo estadual na qual o fato gerador é considerado ocorrido antes mesmo da efetiva saída ou entrada da mercadoria no estabelecimento comercial respectivo, por ocasião do mero ingresso de mercadorias no território do respectivo Estado-Membro do contribuinte do Imposto, com o registro das respectivas Notas Fiscais no sistema de Fiscalização instalado nas fronteiras entre os Estados.

Diz tratar-se de uma presunção criada pela Lei e pela Constituição Federal, a fim de facilitar a fiscalização da arrecadação do ICMS, sendo preciso aduzir que tal presunção não é absoluta, mas meramente relativa, ou seja, admite prova em contrário por parte do contribuinte. Arremata assinalando que pode o contribuinte comprovar, por exemplo, que as mercadorias registradas nos sistemas fazendários nem sequer chegaram a ingressar no estabelecimento comercial comprador, em razão de furto, roubo ou outra circunstância alheia a sua vontade do contribuinte.

Declara que, caso as mercadorias adquiridas jamais cheguem às mãos do contribuinte, o tributo não será devido, sob pena de se cair em confisco. Cita como exemplo o entendimento do STF no julgamento do *AI-AgR 337655 AI-AgR - AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO Relator Carlos Velloso*, cuja ementa reproduz. Prossegue frisando que não poderia ser outra a exegese da norma constitucional limitante do poder de tributar insculpida no art. 150, §7º, da CF/88.

Observa que na específica hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido na substituição tributária, não há tributo algum a pagar ou, já tendo sido o mesmo pago, é o caso de se operar a restituição do indébito. Diz ser esta a explicação para o Auto de Infração em questão.

Destaca que, além de ter sido autuado pelo não recolhimento do ICMS antecipado devido por substituição tributária, foi autuado por pagamento a menos de ICMS lançado em livros fiscais.

Aduz que a última infração comprova a absoluta regularidade de sua conduta de efetuar os registros contábeis de todas as mercadorias que ingressam ou saem do seu estabelecimento comercial, ainda que, por circunstâncias econômicas adversas à atividade empresarial que desenvolve, eventualmente não possa recolher o tributo lançado, como ocorrera.

Frisa ser sabido que as contingências que podem atingir os empresários são várias, como inadimplência de clientes, dívidas trabalhistas imprevisíveis e crises financeiras.

Observa que mesmo submetido a tais circunstâncias adversas, efetuou todos os lançamentos do ICMS devido, todavia indica o fisco que houve recolhimento a menos. Sustenta que isso, por si só, comprova o hábito que possui de cumprir com suas obrigações tributárias acessórias, mesmo sem recursos para arcar com a principal, que é a de verter para os cofres públicos o tributo devido.

Ressalta que seus livros fiscais devem ser levados em consideração em relação à presunção de ocorrência do fato gerador na antecipação tributária por substituição.

Afirma que, se não há registro nos livros fiscais de entrada das mercadorias com base nas quais se apurou o ICMS cujas notas fiscais foram registradas nas barreiras fiscais tendo a autuada como compradora, é porque ditas mercadorias jamais chegaram ao seu estabelecimento comercial.

Diz ser cediço que estabelecimentos comerciais diversos, de má-fé e com a intenção de se furtar ao pagamento do tributo devido, têm efetuado compras, em todo o Estado da Bahia, utilizando-se do número de inscrição estadual de empresas idôneas, com crédito no mercado e regularidade fiscal e de maneira criminosa, efetuam compras junto a grandes fornecedores de mercadorias, fornecendo os dados de CNPJ e inscrição estadual de empresas sérias. Continua frisando que, de algum modo, esses compradores conseguem fazer com que, após a carga transportada atravessar a barreira fiscal estadual, ela chegue a um estabelecimento diverso e completamente desconhecido daquele constante na Nota Fiscal de destino.

Revela que diversas denúncias fiscais já foram protocoladas na Secretaria da Fazenda, por muitos empresários, dando conta dessa situação catastrófica e que, desta feita, foi a “agraciada”, dando-se conta somente após a respectiva autuação por esta Fazenda Estadual.

Reafirma que sua escrituração fiscal é regular, mesmo quando não recolhe eventual Imposto por circunstâncias mercadológicas adversas, não deixando de registrar a entrada e saída das mercadorias pertinentes, tanto que foi autuado porque registrou a saída das mercadorias, mas efetuou o recolhimento a menor do ICMS devido.

Declara que a escrituração fiscal, nesse caso, deve prevalecer, pois também possui presunção de veracidade. Afirmar ser a sua escrituração contábil-fiscal a prova em contrário a militar em seu favor, dadas as circunstâncias descritas.

Lembra que em relação à presunção de ocorrência do fato gerador, tem-se que o ingresso das mercadorias no Estado de destino é suficiente para configurar a presunção relativa exigida no art. 150, §7º, da CF/88, contudo, a escrituração contábil do sujeito passivo da obrigação é prova igualmente hábil para ilidir a presunção relativa, cabendo ao fisco a contraprova de que as mercadorias efetivamente entraram no estabelecimento da empresa. Destaca que a situação dos autos salta ainda mais aos olhos quando se observa que na escrituração contábil consta o registro de operações cuja obrigação principal não fora adimplida integralmente. Arremata assinalando que, se seu intuito fosse lesar o fisco não haveria a escrituração de qualquer operação não efetivamente recolhida.

Diz que o Autuante sequer faz prova de que as Notas Fiscais objeto de exação estavam em seu poder, ante a absoluta inexistência do necessário Termo de Arrecadação.

Esclarece que, além do documento de escrituração contábil do sujeito passivo da exação, as próprias circunstâncias em que se deram a autuação denotam a clara fragilidade da presunção de entrada de mercadoria na sistemática da substituição tributária, sendo imperioso que o fisco faça robusta prova da efetiva entrada de mercadoria em seu estabelecimento, sob pena de ilegitimidade de qualquer autuação pelos fatos em questão.

Afirma que, a julgar pelo cotejo entre os livros contábeis e os registros da Secretaria da Fazenda, colhidos nas barreiras fiscais do Estado da Bahia, os fatos geradores presumidos jamais ocorreram. Por isso, assevera que o tributo lançado - ICMS antecipado por substituição tributária - é indevido. Destaca quanto à presunção de veracidade do contido nos livros fiscais, o STJ é extreme de dúvidas, reproduzindo como paradigma a ementa do julgado sobre a matéria: *AGA 200802438701 AGA - AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO DE INSTRUMENTO - 1116433 Relator Mauro Campbell Marques Sigla do órgão STJ Órgão julgador Segunda Turma Fonte DJE DATA:23/06/2009.*

Diz restar patente a não comprovação, por parte do fisco, da ocorrência do fato gerado do ICMS em questão, mormente quando ele consegue trazer à baila provas e circunstâncias capazes de infirmar a presunção relativa da ocorrência do fato gerador na sistemática da substituição tributária.

Ressalta que o lançamento, tal qual posto no presente feito administrativo, constitui-se em verdadeiro *bis in idem* pró fisco, na medida em que olvidou o postulado constitucional da não cumulatividade do tributo em questão.

Ressalta que o ICMS é um Imposto de natureza não cumulativa, o que significa que o montante do ICMS devido na operação anterior é compensado contabilmente com o montante do tributo na operação seguinte. Acrescenta que frisando que ao exigir o ICMS fazendo incidir a alíquota de 17% sobre o total das Notas Fiscais em questão, como se o fato gerador presumido do tributo realmente tivesse ocorrido, sem abater eventual diferença na suposta operação de venda das mercadorias, o ICMS acabou sendo exigido de maneira cumulativa, violando a legislação de regência.

Lembra que mesmo admitindo que o fato gerador tenha ocorrido, certamente o tributo em questão seria infinitamente menor do que aquele apurado pela fiscalização, isso porque o montante a ser pago de ICMS na operação de venda das mercadorias seria abatido com o montante devido na antecipação tributária, fazendo-se incidir a alíquota do ICMS, basicamente, sobre o resultado da diferença entre o preço de venda e o preço de compra das mercadorias.

Aduz que somente admitindo sandice do empresário regularmente estabelecido pode-se supor que o mesmo deixe de lançar mercadorias adquiridas na escrituração fiscal e as venda também sem a escrituração fiscal, como se fez neste Auto de Infração. Sustenta que o empresário sabe de antemão que toda a mercadoria adquirida fora da unidade Federativa passa pelas barreiras fiscais e é registrada nos sistemas fazendários. Explica que sabendo disso, é preferível lançar as mercadorias adquiridas na escrituração fiscal, bem como suas respectivas vendas, ainda que não recolha o ICMS devido, já que neste caso deverá ao Fisco apenas o ICMS apurado na operação de saída após ter se creditado do ICMS apurado na operação de entrada. Arremata assinalando que não escriturar equivaleria a dever ao Fisco o ICMS integralmente da operação de entrada, sem obter a compensação creditícia regular acima mencionada.

Aduz que diante de eventual inexistência de lançamento de entrada de mercadorias na escrituração contábil, o que a autoridade autuante deveria ter feito deveria arbitrar o valor de venda das mercadorias, com base numa estimativa razoável de lucro, apurar o ICMS devido nesta operação e abater do ICMS devido na operação de entrada (devido por substituição tributária), para então apurar o valor efetivamente devido. Continua frisando que não tendo adotado essa sistemática, o Fisco lhe impôs um ônus excessivo, violando a natureza não cumulativa do tributo, pois não levou em conta eventual crédito de ICMS.

Ressalta que tal circunstância denota o claro *bis in idem*, mormente na Infração 04, cuja descrição se refere a “omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não registradas” e a autoridade autuante fez lançar ICMS na alíquota de 17% sobre o total da nota, desconsiderando as operações anteriores, objeto até do próprio auto em outras infrações descritas.

Afirma que o montante apurado no presente auto de infração, em verdade, constitui-se em crédito de ICMS a ser compensado nas operações subseqüentes aos fatos geradores, o que resultaria num débito a pagar infinitamente menor. Continua assinalando que, caso o Auto de Infração seja julgado procedente, mantendo-se os respectivos débitos, deve-se, ao menos, reconhecer ao autuado o direito de se compensar nas futuras operações, por força da não cumulatividade do tributo. Remata explicando que, isso tudo se considerado ocorrido o fato gerador presumido pela substituição tributária, o que não ocorrera.

Assevera que a multa aplicada na infração à legislação tributária em questão é fora de propósito e confiscatória, 60% e 100%.

Revela que em uma das infrações, lançou efetivamente as notas fiscais de compras efetuadas e mercadorias recebidas, recolhendo a menos, portanto sequer houve má-fé por sua parte a justificar a imposição de penalidade tão gravosa.

Revela que o Supremo Tribunal Federal, em Acórdão recente do RE 523471 AgR/MG - Minas Gerais AG.REG. no Recurso Extraordinário Relator: Min. Joaquim Barbosa, divulgado no Diário da Justiça Eletrônico em 22/04/2010, já teve oportunidade de expor o afastamento de multa de 60%

sem justificativa para tanto, por ser absolutamente confiscatória, nos termos da proibição contida na Constituição Federal.

Declara que, também em relação à multa imposta deve o Auto de Infração ser julgado improcedente. Afirma na falecer ao órgão fazendário competência para reconhecimento de inconstitucionalidade na aplicação da lei.

Esclarece que além de vinculada ao princípio da legalidade, a Administração Pública deve obediência à Constituição Federal, sendo-lhe defeso olvidar para atos inferiores que lhe vilipendiem.

Cita a Súmula 347 para destacar que a própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é consolidada no sentido da possibilidade de Tribunal Administrativo reconhecer *in concreto* a inconstitucionalidade de lei o ato normativo.

Diz não se está defendendo o controle abstrato de normas por tribunais administrativos, função exclusiva do STF quando o parâmetro é a CF/88, apenas que, em função da submissão à Constituição Federal, tem os tribunais administrativos pátrios o dever de reconhecer em concreto eventual inconstitucionalidade na aplicação da lei. Cita posição do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luís Roberto Barroso sobre o tema e transcreve lição do jurista, José Frederico Marques.

Observa que, objetivando pôr uma pá de cal sobre a possibilidade do órgão julgador fazendário rever a multa aplicada, a própria Lei Estadual 7.014/96, em seu art. 42, §8º, estatui ser possível ao órgão colegiado afastar a aplicação da multa.

Frisa que nos presentes autos, onde a sua boa-fé é gritante na medida em que cumpre a obrigação acessória, ao escriturar os fatos geradores mesmo quando, por situações adversas e inerentes à atividade empresarial, deixa de recolher a obrigação principal, a aplicação cega de multas à base de 60% e 100% é nitidamente inconstitucional, por desproporcional e confiscatória, não podendo este Conselho quedar-se silente a respeito.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração, ou, em assim não entendido, que seja determinada a revisão do Auto de Infração para identificar as infrações efetivamente cometidas, fazendo-se correta capitulação e corrigindo-se as alíquotas aplicadas, promovendo-se a competente dedução dos valores do ICMS recolhidos de mercadorias adquiridas de outros Estados da Federação e rechaçando o bis in idem, abrindo-se novo prazo para impugnação.

O preposto fiscal signatário designado presta Informação Fiscal às fls. 413 a 439, nos termos resumidos e enunciados a seguir.

Inicialmente, quanto à alegação do impugnante de que ocorrera cerceamento ao direito de defesa pela existência de quatro infrações no mesmo Auto de Infração, explica que todas elas são mutuamente excludentes e redigidas com objetividade e clareza e presentes todas as informações necessárias e detalhadas pertinentemente a cada tipo de infração, nada impedindo, pois, que se lavre auto de infração para reclamar tributo, por meio de indicação de uma ou de várias infrações.

No tocante a alegação de cerceamento ao direito de defesa por falta de indicação no Auto de Infração do inciso do art. 125, do RICMS-BA/97, esclarece que o enquadramento legal, relativamente a cada infração à legislação tributária estadual, está descrito no Sistema SEAI da SEFAZ/BA, gerador do Auto de Infração, de forma padrão, sendo despiciendo o detalhamento de cada um dos incisos, dos parágrafos, das alíneas de cada artigo violado. Diz que no caso da Infração 01, na forma observada pela Impugnante, por óbvio, que se aplica o inciso II, do art. 125, que está combinado com o art. 371, ambos do RICMS-BA/97.

Relata que o impugnante, talvez não tenha lido com a devida atenção os enunciados das Infrações 01, 02 e 04, do Auto de Infração. Destaca que os textos relativos a todas às infrações estão escritos no bom vernáculo pátrio, em clareza solar, não deixando dúvida até para qualquer



leigo no assunto, por isso, descabe a alegação, porque não se vislumbra, por mais que remota seja, a hipótese de *bis in idem* nas comentadas infrações, ou seja, não há tributação mais de uma vez sobre o mesmo fato impositivo.

Explica que o fato gerador para a Infração 01 é distinto do da Infração 02 e, por corolário, ambos distintos do da Infração 04. Arremata informando que para as três infrações, lançam-se tributos de natureza diferentes, sobre seus próprios fatos geradores.

Sustenta que as três mencionadas infrações referem-se a três situações fáticas mutuamente excludentes, não ensejando, como já assinalado, qualquer hipótese que configure o *bis in idem*, porque não há incidência de dupla ou tripla exação de ICMS, como quer o Impugnante.

No que diz respeito à alegação de ausência de configuração da responsabilidade tributária do Autuado, observa que o defendente traz como “suporte” de defesa dispositivos caducos da legislação tributária estadual, para dizer que não tem responsabilidade tributária com a exigência do ICMS por antecipação tributária sobre mercadorias incluídas no regime da substituição tributária, adquiridas fora do Estado da Bahia, e que a responsabilidade é de quem lhe vendeu tais mercadorias.

Assinala que o teor do inciso II, do art. 125, com a nova redação, tal como literalmente transcrito pela Impugnante, foi introduzido no RICMS-BA/97 por força do Dec. nº 7.759/00 (Alteração nº 16); já, o texto da alínea “b” do mesmo inciso, foi inserido no mesmo Regulamento através do Dec. nº 7.824/00. Observa que ambos os dispositivos vigoram até a data de 29/02/2004 e o Auto de Infração se reporta aos exercícios de 2012 e 2013.

Observa que, quando da alegação de nulidade o Impugnante transcreveu para a sua peça de defesa também o art. 125, inciso II, do RICMS-BA/97, porém com texto diferente, haja vista que a vigência do dispositivo era outra.

Destaca que o pagamento do ICMS por antecipação, quanto às mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, em que não haja convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem, é de obrigação do adquirente, *in casu*, o Autuado. Sustenta ser esta a regra consagrada no art. 371, do RICMS-BA/97, e no art. 8º, §4º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, aplicável nos períodos de suas respectivas vigências. Acrescenta frisando que mesmo havendo Convênio ou Protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem das mercadorias, persiste a obrigação do adquirente ao pagamento do ICMS por antecipação por responsabilidade solidária, consoante estatui o do inciso XV, do art. 6º, da Lei 7.014/96.

Informa que o Auto de Infração, que aglutina quatro infrações, refere-se a constituição de crédito tributário *ex officio* com aplicação da alíquota interna, 17%, não se vislumbrando um único caso em que se atribui, como alega o Impetrante, alíquota interestadual.

Diz ser também inverídica a tese de que o Auto de Infração se reporta a circulação de mercadorias adquiridas no Estado da Bahia. As três primeiras infrações consignadas no referido instrumento, que perfazem o total de ICMS reclamado de R\$1.280.187,02, e representam aproximadamente a 99% da autuação fiscal, referem-se exclusivamente a mercadorias adquiridas em operações interestaduais. Apenas, a Infração 04, significando pouco mais de 1% do total do Auto de Infração, não se refere totalmente a mercadorias adquiridas fora do Estado.

Quanto ao alegado pelo Impugnante que houve lançamento de ICMS sobre saídas de produtos isentos, a exemplo de feijão, farinha de mandioca e arroz, declara ser puro devaneio. Sustenta que em nenhum momento se questiona algo acerca destas mercadorias. Afirma não passar do fruto de sua imaginação, pois, conforme cópia de todos os DANFES acostados aos autos (gravados no CD anexo – fls. 192), não se constata saída sequer de um único grama de qualquer das três mercadorias citadas e nada se abrodou sobre isso.

Esclarece que o próprio Impugnante, por meio do seu Contador, Sr. Jailson B. de Oliveira, do Escritório de Contabilidade “XYKO CONTABILIDADE”, atendendo a Intimação, lhe entregou, nos dias 20/07/2015 e 28/07/2015, conforme Protocolos anexados ao Auto de Infração, fls. 15 e 16.

Observa que estes Protocolos substituem Termo de Arrecadação, todos os seus livros fiscais e todas as notas fiscais eletrônicas relativas às operações de entradas e saídas, para a execução da fiscalização. Acrescenta que o Fisco jamais juntou à Intimação entregue à Impugnante qualquer nota fiscal. Diz que, se todos os documentos relativos às operações do Impugnante foram entregues ao Fisco por ele próprio, como pode este “presumir existência de notas fiscais em nome da autuada?”. Assinala que ao alegar que não apresentou as notas fiscais, quando apresentou todas, cai em enorme poço de contradição.

Assevera que todas as notas fiscais eletrônicas relativas às aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, que resultaram na autuação por falta de pagamento do ICMS por antecipação e utilização indevida de crédito fiscal, assim como falta de pagamento do ICMS por antecipação parcial (Infrações 01, 02 e 03) foram escrituradas nos livros de Registro de Entrada do Impugnante - exercícios de 2012 e 2013 -, dos quais se extraíram cópias, acostadas as fls. 35 a 69.

Em relação à questionada origem de todas as notas fiscais - que o Impugnante diz que o Fisco não a indicou -, bem como as demais informações pertinentes a cada nota fiscal eletrônica, enfatiza que constam na escrituração dos livros de Registro de Entradas. Ressalta ainda que em todos os demonstrativos acostados aos autos, objetivando os lançamentos do ICMS, encontram-se detalhados os dados de todas as notas fiscais.

Revela ser fantasiosa a afirmação da Impugnante de que tenha sido aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória que, segundo a defesa foi assim capitulada: “deixou de apresentar comprovantes das operações ou prestações contabilizadas quando intimado”. Declara que no Auto de Infração em apreço não consta o lançamento de tal multa.

Relata a ser igualmente inverídica a arguição da defesa que, além de ter sido autuado pelo não recolhimento do ICMS antecipado devido por substituição tributária, também foi autuado por “pagamento a menos de ICMS lançado em livros fiscais”, pois inexistente esse lançamento no Auto de Infração.

Resumindo pondera que, diante de tanta inconsistência da defesa, tem-se a idéia de que o Impugnante está se referindo a outra ação fiscal, caindo por terra todas as alegações do Impugnante. Remata lembrando que, provar é o que importa, não bastando só alegar.

Ressalta que o CONSEF tem decidido, de forma reiterada, que as notas fiscais eletrônicas referentes a mercadorias destinadas a um contribuinte, por se tratar de operação declarada ao Fisco pelo remetente através de documento fiscal se referem à entrada de mercadoria no estabelecimento do destinatário, isto é, constituem prova suficiente da realização de operações de aquisição pelo destinatário, prova suficiente da realização das operações e de suas aquisições pelo destinatário, salvo prova em contrário, as quais devem ser produzidas pelo contribuinte, no sentido de destituir a exigência fiscal. Arremata, depois de reproduzir o teor do §7º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, assinalando que nesse sentido, o dispositivo legal veio a corroborar com o entendimento do CONSEF.

Diz que em relação à Infração 04, o Impugnante vem desconstruir tudo aquilo que alegara anteriormente, no sentido de que as notas fiscais não registradas na sua escrita que, é o caso dessa infração, não revelavam a efetiva entrada de mercadorias no seu estabelecimento, que teria sido objeto de aquisição por outrem, utilizando-se de seus dados cadastrais.

Destaca que a defesa se afasta da arguição, para, então, defender que a Fiscalização, ao invés de efetuar o lançamento da forma como o fez (constituição do crédito tributário pelo viés da presunção de omissão de saída de mercadorias tributáveis), deveria lançar o tributo por meio do arbitramento da base de cálculo, de sorte que lhe pudesse conferir o crédito do imposto destacado nas notas fiscais de origem e assim exigir o tributo em quantia menor que a apurada.

Revela que o novo argumento aduzido pela defesa muda radicalmente de posição em sua posição inicial na impugnação requerendo às autoridades julgadoras, o seguinte: “Caso o Auto de

*Infração seja julgado procedente, mantendo-se os respectivos débitos, deve-se, ao menos, reconhecer ao autuado o direito de se compensar nas futuras operações, por força da não cumulatividade do tributo”.*

Sustenta que a constituição do crédito tributário, apurado por omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada através de mercadorias não registradas, *ex vi* do art. 2º, §3º, inciso IV, do RICMS-BA/97, não enseja concessão de crédito fiscal, isto é, abater-se do montante apurado os valores do ICMS destacados nos documentos fiscais de origem, que deram supedâneo ao lançamento.

A respeito da alegação de que não foi considerado na autuação o ICMS pago por antecipação tributária para abater do valor do imposto que incidiu sobre as vendas das mercadorias, informa que isso é absolutamente impossível fazer. Explica que, por vedação legal, o imposto decorrente de pagamento por antecipação tributária não poderá ser utilizado para compensar com débito relativo à saída de mercadorias tributadas. Acrescenta observando que as saídas de mercadorias promovidas pelo Impugnante, essencialmente açúcar e alguns itens de biscoitos, produtos resultantes do abate de aves e gado suíno, todos enquadrados no regime de substituição tributária, são realizadas sem qualquer tributação de ICMS.

Quanto à insurgência do Impugnante em relação às multas aplicadas nas infrações contidas no Auto de Infração trazendo, inclusive à tela o aresto do julgamento pelo STF em sede do RE 523471, que expõe o afastamento da multa de 60%, mas sobre fatos diversos dos aqui ventilados, sustenta que falece competência à Administração Tributária, por meio dos seus órgãos e agentes, a manifestação sobre qualquer matéria que verse sobre inconstitucionalidade de lei. Afirmar não ser esse o palco adequado ao enfrentamento de tal demanda. Explica que discussão que se trava em torno desse assunto, ventilado prende-se ao controle difuso de constitucionalidade, da alçada, portanto, do Poder Judiciário.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

## **VOTO**

Inicialmente cabe enfrentar as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo. Com relação à alegação de cerceamento de defesa, ante coexistência de quatro infrações no presente Auto de Infração, depois examinar os elementos que constituem os itens da autuação, constato que não há como prosperar a pretensão defensiva, uma vez que, além de não trazer aos autos a comprovação de qualquer óbice a sua compreensão da acusação fiscal inexistente na legislação de regência qualquer impedimento específico estatuinte a lavratura de Auto de Infração com várias infrações.

Verifico também que não procede a alegação de que a descrição das infrações não é concreta e não permite a compreensão da acusação fiscal e não condiz com realidade dos fatos, haja vista que novamente o defendente não identifica qual a dificuldade enfrentada, bem como a simples leitura do teor dos quatro itens da autuação evidencia circunstanciadamente com clareza e objetividade as imputações, acompanhada de seus respectivos e corretos enquadramentos legais e tipificação das correspondentes multas, além de alicerçadas em demonstrativos discriminando individualizadamente a origem dos valores apurados.

Também não assiste razão ao autuado a alegação no tocante à falta de indicação do inciso no art. 125, do RICMS-BA, pelo fato de que a análise conjunta da descrição da infração e demonstrativo de apuração e documentação fiscal acostada aos autos permite claramente identificar o cometimento da infração e o corresponde inciso questionado. Ademais, o próprio RPAF-BA/99 é incisivo em preceituar em seu art. 19, não ser motivo de nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.

Não tem sustentação a alegação defensiva de que desconhece a origem da documentação fiscal utilizada pela fiscalização, haja vista que constam dos autos às fls. 11 a 16, os Termos de

Intimação para entrega de documentos fiscais e os respectivos protocolos de entrega, bem como, à fl. 408, a devolução dos documentos entregues ao autuante e utilizados na fiscalização.

No que diz respeito à alegação da defesa, sem qualquer comprovação, de que fora aplicada indiscriminadamente a alíquota interestadual, consigno que depois de analisar de forma minudente todos os demonstrativos de apuração que fundamentam a autuação constato que as alíquotas aplicadas em cada uma das infrações são as legalmente previstas para as operações arroladas nas irregularidades cometidas pelo sujeito passivo.

Verifico ainda que os quatro itens da autuação, ante a natureza autônoma e independente se reportando a fatos geradores distintos preconizados individualizadamente na legislação de regência, portanto, não há que se falar em *bis in idem* como alega o sujeito passivo.

Nestes termos, entendo ultrapassadas as questões apontadas como preliminar de nulidade, por ficar patente nos autos a inexistência de qualquer óbice ao exercício da ampla defesa e constatar que não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

O autuado requereu a realização de revisão para identificar as infrações efetivamente cometidas, fazendo-se correta capitulação, correção das alíquotas aplicadas e promovendo a dedução dos valores do ICMS recolhidos de mercadorias adquiridas de outros Estados. Verifico que os elementos já coligidos e integrantes dos autos são mais de que suficientes para o convencimento e convicção dos julgadores permitindo de forma robusta e consistente alicerçar a decisão da lide. Assim, fica indeferido o pedido de diligência ou perícia, com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF-BA/99.

No mérito, o presente Auto de Infração se constitui de quatro infrações à Legislação Baiana do ICMS, consoante descrição pormenorizada no preâmbulo do relatório.

De plano, consigno que, ao compulsar a peça defensiva, constato que o sujeito passivo ao articular suas razões de defesa não apresentou, para os quatro itens da autuação, qualquer documento comprobatório de suas alegações, não contrapôs a acusação fiscal de forma inequívoca e objetiva. Ou seja, para alicerçar suas conjecturas não identificou qualquer operação nos demonstrativos de apuração dos valores exigidos apurados pelo Autuante acostados aos autos, cujas cópias lhes foram entregues, fls. 410. Do mesmo, não apontou o impugnante qualquer inconsistência nos valores discriminados nos aludidos demonstrativos.

Como já abordado no enfrentamento das preliminares de nulidade, e se depreende do teor das infrações a seguir examinadas em seu mérito, vislumbro qualquer duplicidade ou *bis in idem* entre os quatro itens da autuação, ante a autonomia e individualidade entre cada um dos fatos geradores que fundamentam o lançamento.

O primeiro item do presente Auto de Infração trata do recolhimento a menos do ICMS por antecipação ou por substituição tributária na condição de empresa de pequeno porte não optante do Regime Especial Unificado de Apuração de Tributos e Contribuições - Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, conforme explicitado no Demonstrativo de Apuração, fls. 18 a 29.

Nos demonstrativos que dão suporte a acusação fiscal, fls. 18 a 29, verifico que a fiscalização apurou o imposto devido referente a antecipação tributária das mercadorias: açúcar e produtos comestíveis resultantes do abate de aves e gado suíno.

No caso em exame, observo que a matéria está regulada na disposição contida no inciso II, §3º, do art. 8º da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

“Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

[...]

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;*

[...]

*§ 3º O cálculo do imposto a ser recolhido por antecipação ou substituição tributária será feito em função do disposto no art. 23.”*

*§4º Será devido o imposto por antecipação tributária, observado o disposto no § 6º do art. 23 desta Lei:*

*I - na entrada da mercadoria ou bem no território deste Estado ou no desembarço aduaneiro, tratando-se de:*

*a) mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária;*

Como bem esclarece o teor da acusação fiscal e materializado nos elementos apensados aos autos que compõe a acusação fiscal o impugnante comercializa com mercadorias, em quase sua totalidade, enquadradas no regime de substituição tributária, sendo apurado nas operações arroladas no levantamento fiscal ocorrências de aquisições interestaduais nas quais o remetente não destacou o ICMS por substituição tributária, e o autuado não efetuou o recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, na forma preconizada, dentre outros, nos arts. 370 e 371, do RICMS-BA/97, e 289, do RICMS-BA/12. Ocorreram também operações em que houve o destaque do ICMS por substituição tributária, mas com MVA inferior à legalmente exigida, também não foi pago o imposto complementar em razão da falta de ajustamento da MVA consignada nos documentos fiscais de origem às operações internas. Nas aquisições oriundas do Estado de Minas Gerais de produtos comestíveis resultantes do abate de aves, gado suíno, também não foi recolhido o ICMS complementar por antecipação, em razão do não ajustamento da MVA consignadas nos documentos fiscais de origem às operações internas.

Em sua impugnação o defendente, de forma genérica e difusa sem especificar com clareza a qual item da autuação se reportava apontou diversos questionamentos.

Sustentou a ausência de configuração de responsabilidade tributária, citando como fundamento o art. 125 e seu §1º, do RICMS-BA/97. Entretanto, não atentou que o dispositivo indicado não era mais vigente no momento da ocorrência dos fatos geradores, ora em lide, haja vista que com a alínea “i” foi acrescentada ao inciso II, do art. 125, pela Alteração nº 52 (Dec. nº 8969 de 12/02/04, DOE de 13/02/04), efeitos a partir de 01/03/04, *in verbis*:

*Art. 125. O imposto será recolhido por antecipação, pelo próprio contribuinte ou pelo responsável solidário:*

[...]

*II - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 7º e 8º:*

[...]

*i) tratando-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação prevista em convênio ou protocolo com a unidade federada de origem, quando:*

*1 - o contribuinte substituto não fizer a retenção do imposto ou efetuá-la em valor inferior ao estabelecido no acordo, observado o disposto no § 1º;*

*2 - os valores referentes ao frete ou seguro não forem conhecidos pelo sujeito passivo por substituição tributária;*

Logo, não há que se falar em falta de configuração de responsabilidade tributária, como claramente se depreende do dispositivo regulamentar vigente à época da ocorrência do fato gerador.

O Auditor designado manteve a autuação explicando inicialmente que o teor do inciso II, do art. 125, com a nova redação, tal como literalmente transcrito pelo Impugnante, foi introduzido no RICMS-BA/97 por força do Dec. nº 7.759/00 (Alteração nº 16); já, o texto da alínea “b” do mesmo inciso, foi inserido no mesmo Regulamento através do Dec. nº 7.824/00. Observou que ambos os dispositivos vigoraram até a data de 29/02/2004 e o Auto de Infração se reporta aos exercícios de 2012 e 2013.

Sustentou que o pagamento do ICMS por antecipação, quanto às mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, em que não haja convênio ou protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem, é de obrigação do adquirente, *in casu*, o Autuado. Sustenta ser

esta é a regra consagrada no art. 371, do RICMS-BA/97, e no art. 8º, §4º, inciso I, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, aplicável nos períodos de suas respectivas vigências. Acrescenta frisando que mesmo havendo Convênio ou Protocolo entre a Bahia e a unidade da Federação de origem das mercadorias, persiste a obrigação do adquirente ao pagamento do ICMS por antecipação por responsabilidade solidária, consoante estatui o do inciso XV, do art. 6º, da Lei 7.014/96.

Da análise das peças que emergiram do contraditório, precipuamente, dos demonstrativos que fundamentam a apuração da exigência fiscal atinente ao item 01, constato que, efetivamente, resta devidamente caracterizado o cometimento do recolhimento a menos do ICMS por antecipação ou substituição tributária pelo sujeito passivo.

Nestes termos, concluo pela subsistência da Infração 01.

A Infração 02 cuida da utilização indevida de crédito fiscal referente a mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, adquiridas em operações interestaduais, não somente dos valores do ICMS destacados nas notas fiscais de origem, de obrigação própria dos remetentes, mas também daqueles destacados a título de pagamento por antecipação tributária, conforme Demonstrativo acostado às fls. 30 a 34.

De início consigno que esse item da autuação que se configura totalmente distinto da exigência atinente à Infração 01, decorreu do fato apurado pela fiscalização de que, além de não recolher, no todo ou em parte, o ICMS antecipado resultante das aquisições de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, (Infração 01), o impugnante lança, de forma indevida, nos seus livros fiscais (RE e RAICMS), sob a rubrica de imposto creditado, parcelas de valores de ICMS destacados nas notas fiscais de origem, não somente os de obrigação própria dos remetentes, mas também de parcelas relativas ao imposto destacado por substituição tributária. Verifica-se também que nos livros Registro de Saídas o contribuinte não tributa nas saídas de mercadorias fiscalizadas (por estarem incluídas no regime da substituição tributária).

Em sua impugnação, o Autuado, além da alegação de que ocorrera *bis in idem*, já enfrentada em sede de preliminar, não carrou aos autos qualquer elemento capaz de elidir a acusação fiscal.

É indubitoso o fundamento legal da exigência fiscal, objeto desse item da autuação, haja vista a expressa determinação legal preconizada pela legislação de regência vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, *in verbis*:

RICMS-BA/97:

“Art. 97. É vedado ao contribuinte, ressalvadas as disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados:

[...]

IV - quando a operação de aquisição ou a prestação:

[...]

b) tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária, salvo exceções expressas ( arts. 356 e 359);”

RICMS-BA/12

“Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

[...]

II - para comercialização, quando a operação de saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior;”

Ademais, resta evidenciada detalhadamente no Demonstrativo de Utilização Indevida de Crédito Fiscal, fls. 30 a 34, apuração pormenorizada das exigências devidas de ICMS, fruto do lançamento, ou seja, a utilização indevida de crédito fiscal, consignando todas as informações pertinentes a cada documento fiscal.

Logo, resta patente nos autos que esse item da autuação está revestido de legalidade, uma vez que o contribuinte utilizou o crédito fiscal de produtos enquadrados no regime de Substituição

Tributária que é vedado de forma clara pelo RICMS-BA/97 através do seu art. 97, inciso IV, alínea “b”, do RICMS-BA/97, e no art. 290, do RICMS-BA/12.

Assim, concluo pela subsistência da Infração 02.

Quanto à Infração 03, imputa ao Autuado a falta de pagamento do ICMS, no todo ou em parte, devido por antecipação parcial sobre mercadorias adquiridas para comercialização, em operações interestaduais, consoante demonstrativos de apuração acostado às fls. 143 a 148.

Observe que as hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A, da Lei 7.014/96, sendo devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização.

A exigência de ICMS a título de antecipação parcial foi instituída na legislação do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004, por meio da Lei 8.967, de 29/12/2003, e consiste na aplicação da alíquota interna sobre valor da operação interestadual constante na Nota Fiscal de aquisição, deduzindo-se o valor do imposto destacado no mencionado documento fiscal. Portanto, está obrigado a recolher o ICMS a título de antecipação parcial, o contribuinte deste Estado, independente do regime de apuração do imposto, em relação às mercadorias adquiridas para comercialização.

Em sede de defesa o impugnante não rebate objetivamente qualquer elemento desse item da autuação, deixando de trazer ao processo provas capazes de elidir a irregularidade apurada, limitando-se a arguir a nulidade do lançamento fiscal, como abordado inicialmente.

Na informação fiscal, o Auditor designado declarou que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com os preceitos do RPAF-BA/99, que os demonstrativos entregues ao autuado e foram elaborados com base na documentação apresentada pelo próprio impugnante quando do atendimento da intimação e escrituradas no livro Registro de Entradas.

Saliento que sendo o contribuinte possuidor dos possíveis elementos probatórios das alegações defensivas, não os trazendo aos autos, o entendo incurso nas disposições do art. 142 do RPAF-BA/99. Como o defendente não apresentou documentos ou demonstrativos aptos a elidir a acusação fiscal, ou modificar o teor da autuação, resta devidamente caracterizado esse item da autuação.

Concluo pela subsistência da Infração 03.

A Infração 04 imputa ao sujeito passivo de omissão de saída de mercadorias tributáveis, apurada através de entradas não registradas, consoante demonstrativo de apuração acostado às fls.

O fundamento da autuação tem lastro na Lei 7.014/96, no inciso IV, §4º, art. 4º, *in verbis*:

*“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:*

*[...]*

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

Logo, a irregularidade apontada tem por base o valor das entradas não declaradas, com fundamento na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento de tais entradas com recursos decorrentes de operações também não contabilizadas, cabendo ao contribuinte comprovar a improcedência dessa presunção legal.

Em sua impugnação o defendente alegou que o Autuante não fez prova de que as Notas Fiscais objeto de exação estavam em seu poder, ante a absoluta inexistência do necessário Termo de Arrecadação, asseverando ser a sua escrituração contábil-fiscal a prova em contrário a militar em seu favor, dadas as circunstâncias descritas.

Verifico que, apesar desse questionamento, o Autuado não carrou aos autos qualquer elemento comprobatório de sua ponderação o que resulta em mera alegação, portanto insuficiente para elidir a acusação fiscal.

Também não deve prosperar, por total falta de suporte fático nos autos, a alegação de que foram incluídos no levantamento fiscal produtos isentos e de aquisições de mercadorias dentro do Estado da Bahia, haja vista que, independente da natureza tributária da mercadoria ou da origem da sua aquisição se interna ou interestadual, esses aspectos não repercutem na irregularidade cometida. Por se tratar de presunção legal de omissão de saídas, tendo por base a entrada de mercadorias não registradas, portanto, seja qual for a natureza da aquisição não registrada os recursos despendidos em suas compras decorreram de operações de saídas também não registradas.

No presente caso, a acusação fiscal está lastreada em documentos fiscais de compras realizadas pela empresa autuada, junto aos seus fornecedores localizados em diversos estados membros da Federação, através de notas fiscais eletrônicas, autorizadas pelas Secretarias de Fazenda de origem das mesmas, bem como de fornecedores localizados neste Estado, conforme dados identificadores individualizados de cada uma delas constante do demonstrativo de apuração, cuja cópia, inclusive dos referido Danfes, foram fornecidas ao Impugnante.

Ademais, convém salientar que, em relação a notas fiscais eletrônicas, o entendimento assente neste CONSEF é de que as notas fiscais eletrônicas servem como elemento de prova das aludidas aquisições.

Do exame das razões de defesa carreada aos autos constato que não se fazem acompanhar dos imprescindíveis meios de prova para comprovar a veracidade de suas alegações, consoante dispõe o inciso IV, do art. 8º, do RPAF-BA/99. Assim, o Autuado não trazendo aos autos os elementos para contrapor ao fato presumido, resta patente que simples negativa do cometimento da infração não o desonera de elidir a presunção de legitimidade da autuação, nos termos do art. 143, do RPAF-BA/99.

Nestes termos, resta subsistente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis, não elidida pelo Autuado, conforme valores apurados pelo Autuante.

Mantida a Infração 04.

Quanto à alegação do sujeito passivo de que as multas de 60% e 100% sugeridas no Auto de Infração se afiguram fora de propósito e confiscatória, observo que correspondem à sanção correspondente às irregularidades cometidas e estão de acordo com a previsão contida no art. 42 da Lei 7.014/96. Consigno que, ao teor do inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99, não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual.

Em face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **129442.0003/15-7**, lavrado contra **MOANIL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS E MOAGEM LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.298.917,59**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.280.187,45, e de 100%, sobre R\$18.730,57, previstas no art. 42, inciso II, alínea “d”, inciso VII, alínea “a” e inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de junho de 2017

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA