

PROCESSO	- A. I. 217365.0047/17-9
AUTUADA	- PANIFICADORA E DELICATESSEN BLANCO LTDA.
AUTUANTE	- CARLOS FERNANDO DE ASSIS MEIRELES
ORIGEM	- DAT/METRO INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 25.05.20

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0047-02/20

EMENTA: ICMS. SIMPLES NACIONAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MERCADORIAS NÃO ENQUADRADAS NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADAS COMO SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração apurada pelo sistema AUDIG, constituído dos parâmetros estabelecidos na legislação específica do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuintes devidos por Microempresas e Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional, especialmente a Lei Complementar 123/2006 e Resolução CGSN 51/08, vigente à época dos fatos geradores, a partir da análise dos CFOP das operações realizadas pela empresa. Ausência de argumentos defensivos que elidissem de forma objetiva a acusação fiscal. Infração mantida. Rejeitadas as nulidades suscitadas e indeferido o pedido de diligência/perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado, foi lavrado em 27 de novembro de 2017, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$61.218,19, além de multa de 75%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. 17.04.01. Deixou de recolher o ICMS em razão de considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação, como se o ICMS já tivesse substituído ou antecipado, nos meses de junho a dezembro de 2015, janeiro a dezembro de 2016, janeiro a agosto de 2017.

Tempestivamente, a autuada, por seus responsáveis legais, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 38 a 51, onde alega ser o objetivo central da mesma evidenciar as diversas nulidades do Auto de Infração e sua inconsistência quanto às obrigações tributárias impostas, ante a flagrante regularidade das operações fiscalizadas, indevidamente autuadas, e a inexorável ausência da necessária fundamentação legal e motivação do ato administrativo pela Autoridade Fiscalizadora.

Informa ser optante do regime de apuração “Simples Nacional”, sociedade empresária que tem por objetivo social o comércio de produtos alimentícios (padaria tradicional), com predominância de produção própria (pães, biscoitos, bolos, salgados e doces, etc.), e comercialização de produtos de terceiros (cervejas, refrigerante e água, etc.) sujeitas, à antecipação tributária de ICMS, na condição de “substituída”, com encerramento de tributação do ICMS.

Nesse sentido, mais de 80% (oitenta por cento) da sua produção é composta farinha de trigo, produto este que adquire na condição de substituída tributária de ICMS, mediante pagamento do tributo por antecipação, consoante demonstra a farta documentação em anexo, mormente as notas fiscais de entrada. Além da farinha de trigo, diz utilizar em sua produção margarina, fermento, manteiga, leite condensado, leite pasteurizado, leite em pó, óleo, dentre outros produtos de igual natureza.

A despeito de se enquadrar como substituída tributária de ICMS, mediante pagamento antecipado, nos termos acima expostos, vinha pagando indevidamente, de 06/2015 a 06/2016, o ICMS na Guia “DAS”, do Simples Nacional, declarando, equivocadamente, a receita de suas vendas como decorrente de revenda de mercadorias sem substituição tributária.

Indica que neste contexto, no período compreendido entre 25/07/2016 a 12/08/2016, a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, através do procedimento de fiscalização conduzido pela Sra. Maria Angélica Góes Costa Pinheiro (Sistema de Acompanhamento da Malha Fiscal), concluiu que mais de 90% (noventa por cento) da receita de suas vendas era composta de produtos à base de matéria prima submetida ao regime de substituição tributária de ICMS com pagamento antecipado, oportunidade em que orientou que retificasse suas declarações para informar na Guia “DAS”, do Simples Nacional, a receita de suas vendas como decorrente de revenda de mercadorias com substituição tributária.

Historia que com base em tal orientação e na legislação que doravante será exposta, retificou suas declarações do período compreendido entre 06/2015 a 06/2016, para fazer constar que sua receita de vendas era com substituição tributária, mediante pagamento antecipado. De outro lado, além de ter retificado o período acima indicado, de 07/2016 a 11/2017 passou a declarar as receitas como decorrentes de venda de mercadorias com substituição tributária.

Porém, para sua surpresa, malgrado tenha cumprido com todas as exigências legais e recomendações da fiscalização supramencionada, em fiscalização superveniente, o Agente de Tributos, apurando os períodos de 01/01/2015 a 31/08/2017, entendeu que teria deixado de recolher o ICMS das vendas de sua mercadoria, em razão de tal autoridade tê-las considerado como não sujeitas à substituição tributária por antecipação, conforme consta do Auto de Infração presente.

Reafirma que, conforme alhures informado, a sua produção é composta, em mais de 80% (oitenta por cento), de farinha de trigo, produto que adquire na condição de substituída tributária de ICMS, mediante pagamento do tributo por antecipação, o que foi reconhecido pela própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia no procedimento de fiscalização conduzido pela Fiscal Sra. Maria Angélica Góes Costa Pinheiro, quando esta concluiu que mais de 90% (noventa por cento) da receita de vendas era composta de produtos à base de matéria prima submetida ao regime de substituição tributária de ICMS, com pagamento antecipado.

Nota que a autoridade fiscalizadora não conduziu seu procedimento nos termos da legislação de regência, em razão de:

- a) deixar de analisar com a diligência necessária os seus documentos fiscais e contábeis, a exemplo de suas notas fiscais de entrada (onde resta comprovado o pagamento do ICMS por antecipação, na condição de substituída, com encerramento da tributação);
- b) desconsiderar os comprovantes de pagamento do período de 06/2015 a 06/2016, ainda que indevidos, que constam equivocadamente como não adimplidos no Auto de Infração;
- c) deixar de fundamentar, com base nos documentos fiscais e contábeis apresentados e constantes dos sistemas dos órgãos fazendários, o porquê de não a considerar como substituída tributária de ICMS mediante pagamento antecipado;
- d) deixar de realizar a necessária subsunção dos fatos constantes do Auto de Infração às normas de regência, a exemplo da flagrante omissão de fundamentar o não enquadramento na condição de substituída tributária e deixar de fundamentar a incidência da multa de 75% aplicada, tudo sem qualquer menção às normas da Lei Estadual nº 7.014/96, do Decreto 13.780/12 e da Lei Estadual nº 3.956/81, que tratam dos temas.

Ainda sobre a flagrante análise perfunctória realizada e a consequente inconsistência do Auto de Infração, reitera a cobrança da suposta quantia devida referente às competências de 06/2015 a 06/2016, quando, em verdade, efetuou o pagamento, ainda que indevido.

Aduz que os fatos acima narrados se revestem de mais incrível gravidade, posto que, em que pese a sua boa-fé e a forma transparente de conduta, tudo tenha sido ignorado pelo autuante, sem

que este tenha, ao menos, apresentado qualquer motivação ou mesmo menção a legislação supostamente fundamentadora de suas conclusões.

Tem que, para imposição de qualquer obrigação tributária, a Fiscalização, obrigatoriamente, deve estender o procedimento a toda a documentação contábil e fiscal, com o fito de encontrar a necessária motivação, com exposição fática clara e congruente e sua imprescindível subsunção às normas jurídicas de regência.

Frisa que no procedimento em pauta, nada justifica que o autuante possa, atuando, data vênua, de forma açodada e indiscriminada, chegar à conclusão de que as receitas são decorrentes de venda de mercadorias sem substituição tributária, inclusive e para tornar a situação ainda mais grave, lançando períodos já adimplidos (06/2015 a 06/2016), ainda que pagos indevidamente.

Invoca a nulidade e inconsistência da autuação, vez que, como anteriormente abordado, o autuante teria deixado de fazer constar do arrazoadado do Auto de Infração a subsunção dos fatos às normas de regência, e na hipótese, não se vislumbra do lançamento qualquer exposição de fundamentos fáticos e jurídicos que justifique a conclusão de que as suas receitas são decorrentes de venda de mercadorias sem substituição tributária, no período apurado de 01/01/2015 a 31/08/2017.

Observa que o autuante ignorou e afastou, por completo, a sua condição de substituída, sem a necessária exposição fática e jurídica que fundamente sua conclusão, sendo que o Decreto 7.629/99, que regulamenta o Procedimento Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, sobre a obrigatoriedade da necessária fundamentação/motivação, estabelece tal prática no seu artigo 2º, devidamente copiado, o mesmo ocorrendo com os artigos 18, inciso III, 28, inciso VII, §4º, 39, inciso III e V e 41, incisos I e II, igualmente reproduzidos.

Faz o mesmo com o artigo 129, §§1º, incisos III, IV e V, e 2º da Lei Estadual 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), além do artigo 130, inciso II da mesma norma legal.

Aponta não ter o autuante enfrentado a composição da sua produção, composta em mais de 80% (oitenta por cento) de farinha de trigo, produto este que adquire na condição de substituída tributária de ICMS, consoante demonstram as notas fiscais de entrada, e que foi reconhecido pela própria Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, no procedimento de fiscalização conduzido pela fiscalização anterior, bem como não considerou o fato de mais de 90% (noventa por cento) da sua receita de vendas ser composta de produtos à base de matéria prima submetida ao regime de substituição tributária de ICMS, com pagamento antecipado e encerramento da tributação desse imposto.

Noutro quadrante, a Autoridade fiscalizadora ignorou, por completo, a legislação de regência do ICMS/BA, não fazendo qualquer menção aos seus dispositivos para fundamentar sua conclusão de que as suas receitas, no período apurado de 01/01/2015 a 31/08/2017, são decorrentes de venda de mercadorias sem substituição tributária, arremata.

Frisa ser a Fiscalização obrigada a cumprir o princípio da motivação o qual impõe à Administração Pública a obrigatoriedade de fundamentar o ato praticado, bem como o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinaram a decisão do ato nos termos do artigo 2º, Parágrafo Único, inciso VII, e artigo 50, II, § 1º, da Lei Federal 9.784/99, transcritos.

Traz, de igual modo, precedente do CARF, no Processo 10314.722093/201531, Acórdão nº 1401001.897, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, na Sessão de 20 de junho de 2017, bem como a decisão do TRF-4 na APELAÇÃO CÍVEL AC 50796234020144047000 PR 5079623-40.2014.404.7000, copiadas em suas Ementas.

Garante ser o Auto inconsistente, e manifestamente nulo, e diversamente da conclusão da Autoridade Fiscalizadora (que não apresentou em seu arrazoadado qualquer fundamento jurídico para afastar a sua condição de “substituída”), invoca o artigo 9º da Lei Estadual nº 7.014/96, bem como os artigos 289, § 2º, I, 290 e 374, todos do RICMS/12, transcritos.

Destarte, resta devidamente fundamentada fática e juridicamente a sua condição de substituída, pois sua produção é composta em mais de 80% (oitenta por cento) de farinha de trigo, produto com pagamento antecipado de ICMS, e pelo fato de 90% (noventa por cento) da receita de suas vendas ser composta de produtos à base de matéria prima submetida ao regime de substituição tributária de ICMS, com pagamento antecipado e encerramento da tributação desse imposto.

Ante tudo quanto exposto, entende dever ser o Auto de Infração anulado por flagrante inconsistência e inquestionável ausência de motivação que justifique o afastamento da sua condição de “substituída”, de modo que seja desconstituído o suposto débito de ICMS nos períodos fiscalizados, que totaliza a quantia de R\$113.856,29 (cento e treze mil, oitocentos e cinquenta e seis reais e vinte e nove centavos), valor esse composto de valor principal, encargos moratórios e multa de 75%.

Era homenagem ao princípio da concentração de defesa, tendo em vista que resta devidamente comprovada a sua condição de “substituída”, com receita de vendas composta de produtos à base de matéria prima submetida ao regime de substituição tributária de ICMS, com pagamento antecipado e encerramento da tributação desse imposto, e somente pelo apreço à argumentação, na improvável hipótese de ser considerada regular a conclusão da Autoridade Fiscalizadora, de que a sua receita decorre de vendas de mercadorias sem substituição tributária, deve ser reconhecido o que se segue:

Como já alinhavado anteriormente, a despeito de se enquadrar como substituída tributária de ICMS, mediante pagamento antecipado, nos termos da legislação de regência, vinha pagando indevidamente, de 06/2015 a 06/2016, o ICMS na Guia “DAS”, do Simples Nacional, declarando, equivocadamente, a receita de suas vendas como decorrente de revenda de mercadorias sem substituição tributária, conforme comprovam documentos em anexo.

Registra que ao tomar conhecimento de sua condição legal de “substituída”, retificou suas declarações do período compreendido entre 06/2015 a 06/2016, para fazer constar que sua receita de vendas era com substituição tributária, mediante pagamento antecipado com encerramento da tributação, porém, sem apresentar qualquer pedido de compensação ou restituição dos valores indevidamente pagos.

Demonstra espanto para o fato de o autuante, apurando os períodos de 01/01/2015 a 31/08/2017, concluiu que teria deixado de recolher o ICMS das vendas de sua mercadoria de períodos efetivamente pagos, ainda que indevidamente (06/2015 a 06/2016), em total contrariedade aos documentos fiscais pertinentes.

Vê o Auto de Infração como nulo, por afastar indevidamente a sua condição de “substituída”, restando cristalina sua inconsistência no que tange ao total do suposto débito principal apurado e, consequentemente, do valor total lançado.

Ante a ilegalidade do Auto, que foi executado em relação a períodos efetivamente pagos (ainda que indevidamente), conclui pela premente necessidade de reconhecimento de sua nulidade, pois constata-se ter sido lavrado de modo absolutamente irregular, de maneira a lhe causar grave prejuízo.

Subsidiariamente, após transcrever os artigos 30, inciso VII e 45, inciso I, alínea “a” do Decreto 7.592/99 (Regimento Interno do Conselho de Fazenda Estadual), bem como os artigos 2º, § 2º, e 123, § 3º, do RPAF/99, requer realização de diligência ou perícia fiscal, nos termos do artigo 145 do mencionado diploma regulamentar.

Da simples leitura do trecho acima infere ser possível constatar que o autuante não solicitou ou acolheu qualquer documento apresentado pela empresa para a autuação, notadamente sua escrituração contábil e documentos fiscais.

Assegura ser a Fiscalização obrigada a cumprir o princípio da motivação o qual impõe à Administração Pública a obrigatoriedade de fundamentar o ato praticado, bem como o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinaram sua decisão.

Assim, caso o presente Auto de Infração não seja anulado de plano, o que não acredita, face sua flagrante nulidade e inconsistência, requer seja o julgamento convertido em diligência para que se comprove, através de sindicância, exame, vistoria, levantamento, informação, cálculo ou qualquer outra providência que se enquadra na condição de “substituída”, com receita de vendas com substituição tributária, mediante pagamento antecipado com encerramento da tributação.

Diante do exposto, requer seja conhecida e provida a presente, a fim de que seja anulado o Auto de Infração, em razão da nulidade do procedimento e do lançamento pelo não cumprimento de exigências legais imprescindíveis à validade do Ato, no caso, a inexistência de fundamentação fática e jurídica para respaldar a conclusão do autuante, de que a receita de vendas é sem substituição tributária.

Subsidiariamente, caso não reconhecida a sua condição de “substituída”, seja declarada a nulidade das autuações das competências de 06/2015 a 06/2016, com consequente declaração de inconsistência do Auto no que tange ao total do suposto débito principal indevidamente apurado (R\$61.218,19) e, consequentemente, do valor total indevidamente lançado (R\$113.856,29).

Na improvável hipótese de que se não entenda pela sumária nulidade do Auto de Infração, requer ainda que a multa por descumprimento de obrigação acessória seja cancelada ou, em última análise, reduzida ao mínimo legal, em razão da flagrante ausência de dolo, fraude ou simulação de sua parte, e que o processo seja baixado em diligência com finalidade de auxiliar na convicção dos julgadores sobre questões de fato controvertidas apontadas, como forma de melhor apuração da verdade material.

Indica a sua perita, bem como os quesitos formulados.

Requer, por fim, a produção de todas as provas em direito admitidas.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 106 a 110, indica que o presente Processo Administrativo Fiscal teve início com a emissão da Ordem de Serviço de nº 504.865/17, gerada em 03/10/2017, para fiscalizar os exercícios fiscais compreendidos entre 01/01/2015 a 31/08/2017, com os seguintes roteiros: VERIF-701 Verificação da consistência dos dados dos Documentos de Informações Econômico-Fiscais, VERIF-702 Verificação da consistência da Situação Cadastral do Contribuinte, VERIF-703 Verificação da regularidade de recolhimento do ICMS e outros tributos e VERIF-724 Verificação de Omissão de Receita não Declarada ou rec. tributável declarada como isenta/substituída.

Quanto a preliminar de “ausência da necessária fundamentação legal e motivação do ato administrativo”, retruca que o Estado e as Administrações Tributárias não estão obrigados por Lei a informar aos contribuintes a motivação para suas programações de fiscalização, tendo dado início ao seu levantamento amparado na autorização expressa e delimitada pela Ordem de Serviço nº 504.865/17, de 03/10/2017, e também com a observância do disposto no inciso III do Artigo 26 do RPAF/99, reproduzido.

Fala que o trabalho de fiscalização para verificação da regularidade das obrigações tributárias e o consequente levantamento de débitos em aberto seguiu com a arrecadação dos documentos (fl. 06), coleta de documentos eletrônicos juntos aos sistemas da SEFAZ-BA e da SRF (Secretaria da Receita Federal).

Para o levantamento do *quantum debeatur*, diz ter utilizado o já consagrado sistema AUDIG, que efetua o cruzamento das informações contidas nos documentos fiscais eletrônicos (nota fiscal eletrônica de entrada e saída de mercadorias, Memória Fiscal Digital do Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, INC/SEFAZ, PGDAS, etc.).

Registra que o AUDIG realiza de modo automático a análise de informações contidas nos documentos eletrônicos sendo assim capaz de, por exemplo, verificar quais as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária constantes nas aquisições de mercadoria (considerando o CFOP), podendo assim definir a exata proporcionalidade de mercadorias da

Substituição Tributária - ST no total das compras, sendo o cálculo do tributo devido realizado considerando as possíveis omissões, ocorridas em razão da inexatidão das informações prestadas.

Em sua peça de defesa o autuado alega que fora orientado por um preposto fiscal da SEFAZ a proceder à retificação de suas declarações do PGDAS, apontando o montante de mercadorias adquiridas sob o regime de substituição tributária, com encerramento da fase de tributação.

Lembra que quando o contribuinte tem dúvida sobre a aplicação da legislação tributária pode formular consulta, de acordo com o disciplinado no próprio RPAF/99, não entendendo ser possível acatar a justificativa interposta na peça de impugnação, alegando ter sido orientada a alterar suas declarações de PGDAS informando a maior parte de suas mercadorias como sendo da Substituição Tributária, com encerramento da fase de tributação.

Assevera que a consulta não foi direcionada aos agentes definidos na Lei como aquelas competentes para dirimir ou esclarecer dúvidas sobre a aplicação da legislação. Ademais, o multi citado sistema AUDIG segregou a partir do CFOP constante em todos os documentos de entrada de mercadorias adquiridas pela empresa, estabelecendo assim a exata proporcionalidade da ST, conforme indicado na coluna E do Anexo 1 (fls. 07, 16 e 25).

Lembra que todos os documentos e demonstrativos do débito constam em mídia gravada e disponibilizada ao contribuinte em envelope (fl. 34), e assim, não se pode alegar cerceamento do direito à ampla defesa. Nela constam informações das declarações do PGDAS, arrecadação/pagamento dos tributos, TEF (informações de recebimentos através de cartão de crédito/débito), Memória Fiscal Digital-MFD do ECF, DANFES de entrada e saída e, finalmente, os demonstrativos gerados pelo AUDIG com os valores a serem reclamados.

Tem como improcedente a afirmação que deixou de analisar os documentos apresentados, bem como a alegação de ter deixado de considerar os pagamentos, uma vez que todos os documentos e arquivos magnéticos acima relacionados são considerados no processamento do AUDIG.

Quanto a alegação de ter deixado de fundamentar as infrações à legislação que foram identificadas durante a fiscalização, replica que o Auto de Infração lavrado, cujo formulário utilizado foi previamente parametrizado pela própria Secretaria da Fazenda, contém ao final dos lançamentos a descrição detalhada do enquadramento legal da Infração, bem como da multa aplicada.

Por fim, entende que o levantamento realizado com o auxílio do aplicativo AUDIG, trouxe à tona o equívoco cometido pelo contribuinte quando informou erroneamente à SRF – Secretaria da Receita Federal o seu faturamento, razão pela qual acarretou nos valores agora reclamados. Os dispositivos legais infringidos foram corretamente capitulados. Diante do exposto, requer, como preliminar, o não conhecimento da defesa administrativa. No mérito, não acatada a preliminar invocada, reitera todos os termos do lançamento original consignado no Auto de Infração.

VOTO

O lançamento constitui-se em uma infração arrolada pela fiscalização, objeto de impugnação por parte da empresa autuada, qual seja, a falta de recolhimento do ICMS em razão de considerar receitas de vendas de mercadorias não sujeitas à substituição tributária por antecipação, como se o ICMS já tivesse substituído ou antecipado.

Antes, porém, verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através de intimação pessoal (fl. 05), sendo o material para fiscalização arrecadado em 30/10/2017.

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 07 a 33, tendo a mídia de fl. 34 sido entregue ao contribuinte na forma do recibo de fl. 35.

O autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, apontando a conduta praticada pelo contribuinte, e tida como contrária 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 e 39 do RPAF/99, descabendo, pois, qualquer arguição no sentido de nulidade sob o aspecto formal.

Tanto é assim, que a empresa autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração trazendo fatos e argumentos, que ao seu entender, elidiriam a mesma, exercendo sem qualquer restrição o contraditório.

Ainda assim, existem questões preliminares a serem analisadas, o que passo a fazer neste momento.

Quanto à nulidade suscitada, ao argumento de não ter motivação da fiscalização para tal, cabe esclarecer que na ótica de Maria Sylvia Zanella Di Pietro, (Direito Administrativo (19ª ed. Atlas, 2005, p. 97), “o princípio da motivação exige que a Administração Pública indique os fundamentos de fato e de direito de suas decisões. Ele está consagrado pela doutrina e pela jurisprudência, não havendo mais espaço para as velhas doutrinas que discutiam se a sua obrigatoriedade alcançava só os atos vinculados ou só os atos discricionários, ou se estava presente em ambas categorias. A sua obrigatoriedade se justifica em qualquer tipo de ato, porque trata de formalidade necessária para permitir o controle de legalidade dos atos administrativos”.

Ou seja: é a descrição exata e precisa dos motivos de fato e de direito que servem de fundamento para a realização do lançamento tributário, uma vez que tal princípio (da motivação), consiste na exposição clara dos elementos que ensejaram a prática do ato administrativo, mais especificamente com a indicação de seus pressupostos fáticos e jurídicos, bem como a justificação do processo.

José dos Santos Carvalho Filho (Manual de Direito Administrativo. 25ª ed. 2012), estipula cinco elementos essenciais para a perfeição do ato administrativo: competência, objeto, forma, motivo e finalidade.

Se é certo que a ausência do elemento de motivação do ato administrativo, implica sua nulidade, uma vez que o lançamento do crédito tributário notificado ao sujeito passivo, sem que ele contenha a exata descrição dos fatos à norma jurídica, responsável por criar o fato jurídico, padece de motivação e legalidade, não sendo possível produzir efeitos no ordenamento jurídico, tornando o mesmo nulo, também o é que o autuante, ao lavrar o Auto de Infração, obedeceu às premissas acima enumeradas, ainda que com elas o sujeito passivo não concorde, o que não implica necessariamente em nulidade.

Assim, a conduta tida como irregular foi descrita, com seu embasamento legal, a multa devidamente indicada, a autoridade fiscal possuindo plena capacidade para constituir o crédito tributário, enfim, o ato se apresenta perfeito e acabado, robustecida na documentação probante acostada aos autos, o que não quer dizer que, na análise do mérito não venha a ser modificado em prol do contribuinte, ou extinto pelo julgamento, acaso seja tido como improcedente.

Logo, a motivação se encontra devidamente presente, o que concorre para a rejeição do argumento posto, e quanto à inconsistência do lançamento, se trata de matéria de mérito, a ser apreciada adiante.

A respeito da nulidade invocada ao amparo do artigo 18, inciso III do RPAF-BA, tal razão diz respeito ao julgador, e não ao autuante, ao explicitar que aquelas decisões em processos administrativos devem ser devidamente fundamentadas, não dizendo respeito ao autuante, reitero, descabendo, no momento da apresentação da impugnação, até pelo fato de não existir em tal oportunidade, qualquer decisão da autoridade julgadora.

Quanto ao fato de arguir a defesa não ter o autuante verificado os livros e documentos fiscais e contábeis do contribuinte, observo que a fiscalização ficou adstrita ao exame das operações fiscais do sujeito passivo, e como tal, os documentos que o mesmo transmite mensalmente DASN e PGDAS, bem como as notas fiscais eletrônicas emitidas ou destinadas ao mesmo que se

encontram no repositório da SEFAZ/BA, e como tal, dispensam a sua apresentação por parte do contribuinte.

Finalmente, quanto ao pedido de realização de diligência/perícia formulado, indefiro, nos termos do artigo 147, incisos I, alínea “a” e “b”, e II, alínea “a” do RPAF/99, diante do fato de que além dos elementos se encontrarem de posse do contribuinte, que os poderia ter trazido aos autos, os elementos para a resolução da lide se encontram em seu poder, além da matéria não requerer conhecimento técnico especial, não se constituindo tal negativa em qualquer cerceamento do direito de defesa, à vista da vasta jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Assim, ficam as questões preliminares aventadas na impugnação rejeitadas.

No mérito, da análise dos elementos constantes nos autos, verifico inicialmente estar o contribuinte na condição de optante pelo regime de apuração do Simples Nacional o que implica na aceitação de um Regime Especial Unificado de Arrecadação, conforme previsto nos artigos 12 e 13 da Lei Complementar 123/06, estando a arrecadação dos tributos ali englobados, prevista no artigo 18, e cujo pressuposto básico é o conceito de “receita bruta”, quer para determinação da alíquota aplicável, como para apuração da base de cálculo.

Assim sendo, o valor do imposto calculado pelo Simples Nacional não diz respeito a cada saída específica, mas um montante que servirá para o cálculo dos diversos tributos e contribuições englobados em tal sistemática.

Os dados coletados pelo autuante foram retirados da Declaração Anual do Simples Nacional (DASN), e a diferença de ICMS que o lançamento exige decorreria de valores que não foram levados pela empresa à tributação, de forma espontânea, por ter sido considerado que seriam mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, quando não o são.

Detectada a falha da escrituração, o autuante considerou estes valores, agregou-os ao faturamento mensal do estabelecimento, e calculou o imposto. Outrossim, por meio da receita bruta calculou o percentual devido e aplicou a alíquota correspondente.

Assim, agiu corretamente o Fisco, pois, embora as receitas relativas às operações sujeitas à substituição e à antecipação tributária com encerramento de tributação, na forma do artigo 3º, § 4º da Resolução do CGSN 51/08, devam ser segregadas para tributação apartada.

E, conforme explicado pelo autuante quando da informação fiscal, o levantamento realizado tomou como base os CFOP das operações declaradas pelo contribuinte, uma vez que para a apuração dos valores devidos a título de imposto na sistemática do Simples Nacional, cabe a este apurar os valores de receita bruta acumulada, segregar as operações submetidas à antecipação ou substituição tributária, e indicar os CFOP das operações que realiza.

Ou seja, os dados tomados por base para a autuação são de inteira responsabilidade do contribuinte, quando os declara.

O fato seguidamente alegado de comercializar mercadorias sujeitas à substituição tributária, por si só, não tem o condão de elidir a acusação fiscal formulada, diante do entendimento da SEFAZ/BA, em relação ao qual posso mencionar como paradigma, o teor do PARECER 06549/2009, acerca de matéria semelhante à aqui ora discutida e analisada, inclusive a condição do consulente de optante pelo Simples Nacional:

“ICMS. Tratamento tributário dispensado às operações de comercialização de produtos derivados de farinha de trigo fabricados por padaria optante do Simples Nacional.

A consulente, contribuinte acima qualificado, microempresa optante do Simples Nacional, cuja atividade principal é padaria e confeitaria com predominância de produção própria, apresenta, via Internet, Consulta Administrativa, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, no tocante ao tratamento tributário dispensado às operações com produtos derivados de farinha de trigo.

Nesse sentido, indaga: 1. As saídas de pães, bolos e biscoitos produzidos com farinha de trigo adquirida com o imposto antecipado para não contribuintes, contribuintes não inscritos e não contribuintes são operações tributadas?

2. Qual o tratamento tributário dispensado à atividade de panificação?

RESPOSTA: Questão 01: Se a padaria adquire a farinha de trigo com o imposto já retido pelo estabelecimento fornecedor, não haverá mais tributação sobre as saídas dos produtos derivados de farinha de trigo por ela produzidos, tendo em vista que, conforme previsto no RICMSBA/97, art. 506-A, §§1º e § 1º-A, cabe ao alienante de farinha de trigo, a responsabilidade pela retenção do ICMS incidente sobre as operações subsequentes com os produtos dela derivados.

Dessa forma, e conforme previsão expressa do art. 506-C, § 4º, do RICMS/BA (Dec. nº 6.284/97), as operações internas realizadas por fabricantes de produtos de panificação, massas alimentícias, biscoitos ou bolachas, destinadas a consumidor final, não conterão o destaque do ICMS relativo à operação própria, tendo em vista que o imposto já foi objeto de antecipação tributária quando da comercialização da farinha de trigo utilizada na fabricação dos citados produtos. Sendo assim, temos que as operações internas realizadas por fabricantes de produtos de panificação, massas alimentícias, biscoitos ou bolachas, destinadas a consumidor final, não conterão o destaque do ICMS relativo à operação própria, tendo em vista que o imposto já foi objeto de antecipação tributária quando da comercialização da farinha de trigo utilizada na fabricação dos citados produtos.

Por outro lado, nas vendas de pães e bolos fabricados em seu estabelecimento e destinados a contribuintes do ICMS (inscritos ou não inscritos) para revenda posterior, apesar da operação própria não ser tributada, o estabelecimento estará obrigado, na condição de responsável tributário, a efetuar a retenção do ICMS devido por substituição tributária e relativo às operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes localizados neste Estado, na forma prevista no art. 353, inciso II, item 14.4.2, do RICMSBA/97.

Questão 02: Ao disciplinar o conceito de industrialização para fins de incidência do imposto federal, o Dec. nº 4.544, de 26/12 /2002, que instituiu o Regulamento do IPI - Imposto Sobre Produtos Industrializados, no art. 5º, estatui *'in verbis'*:

'Art. 5º Não se considera industrialização:

I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação: a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor;(...)'

Da leitura da legislação federal acima transcrita, verifica-se que a atividade de panificação - fabricação de pães, doces, salgados, tortas, bolos, biscoitos, torradas e demais produtos afins -, destinados à venda direta ao consumidor final e comercializados, sem utilização de embalagem de apresentação, não é considerada como uma atividade industrial.

Com efeito, a Comissão Nacional de Classificação - CONCLA ao relacionar em sua Seção G, Divisão 47, as atividades de comércio varejista incluiu a subclasse 4721-1/01 - Padaria e Confeitaria com Predominância de Produção Própria, compreendendo o comércio varejista de pães e roscas, bolos, tortas e outros produtos de padaria com venda predominante de produzidos no próprio estabelecimento, observando, contudo, que esta subclasse não compreende as panificadoras industriais - 1091-1/00; as padarias e confeitarias com predominância de revenda - 4721-1/02; e as lojas de tortas, sorvetes, doces e salgados de fabricação própria e venda ao público com consumo no local - 56.1.

Dessa forma, e considerando que a legislação do ICMS adota a mesma definição de industrialização contida na legislação do IPI, temos que o exercício da panificação e revenda dos produtos resultantes para consumidor final é caracterizado, para fins do imposto estadual, como atividade comercial”.

Ainda que a legislação a que se faz remissão seja aquela vigente sob o RICMS/97, a lógica tributária permanece a mesma, até pelo fato de o consulente ser empresa optante do Simples Nacional, como visto.

E mais: para se analisar a tese apresentada pela empresa autuada, de que comercializa quase a integralidade das mercadorias na condição de sujeitas à substituição tributária, seria preciso que tivesse trazido, ainda que por amostragem, notas fiscais ou outros elementos de prova em seu favor, cabendo ao julgador analisá-los, e se fosse o caso, convencido da verdade preconizada pelo contribuinte, até mesmo converter o feito em diligência, o que não vem a ser o caso, diante do fato de caber a aplicação do artigo 142 do RPAF/99, segundo o qual “a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”.

Portanto, não há reparos a serem feitos nos levantamentos relativos à infração, a qual fica mantida na íntegra, diante da incapacidade de materialmente ser elidida pela autuada.

Quanto aos pagamentos ditos não considerados pela defesa, os mesmos foram, inclusive, considerados para a elaboração das planilhas de débito, podendo se constatar isso numa breve análise das mesmas acostadas ao feito, como o demonstrativo de fl. 12, no qual observo que na coluna “U” (Total da Receita com Substituição Tributária Declarada), confirma a consideração das receitas originalmente declaradas pelo sujeito passivo, e recolhido no extrato de fls. 69 e 70, para o mesmo período.

Finalmente, em relação ao pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada, esclareço, em primeiro lugar, que a multa sugerida pelo autuante, nos termos do artigo 142 do CTN, se relaciona com descumprimento de obrigação principal, e a legislação estadual não mais permite qualquer redução ou afastamento de multa, quer por descumprimento de obrigação principal, quer por descumprimento de obrigação acessória, diante da revogação dos §§ 7º e 8º da Lei 7.014/96.

Já para pagamentos ditos indevidamente feitos, caso seja a hipótese, deve ser peticionada a sua restituição, nos termos e autoridade determinados na legislação, especialmente o artigo 73 e seguintes do RPAF/99, não cabendo a este órgão, eminentemente judicante, apreciar tal matéria.

Assim, julgo o lançamento inteiramente procedente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **217365.0047/17-9**, lavrado contra **PANIFICADORA E DELICATESSEN BLANCO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$61.218,19**, acrescido da multa de 75%, prevista no artigo 44, inciso I da Lei Federal 9.430/96, na redação dada pela Lei Federal 11.488/2007, e dos acréscimos legais.

Sala de Sessões do CONSEF, 11 de março de 2020.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR