

**PROCESSO** - A. I. Nº 269141.0019/21-9  
**RECORRENTE** - CODICAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0183-05/22-VD  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFRAZ RECÔNCAVO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 20/04/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0083-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. SAÍDAS SUBSEQUENTES TRIBUTADAS NORMALMENTE. MULTA. Deduzidos da cobrança as notas fiscais em que houve pagamento do imposto. Multa reduzida. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0183-05/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, lavrado em 27/12/2021, para exigir créditos tributários no valor histórico de R\$273.858,64, em razão de quatro infrações distintas, sendo objeto do presente recurso apenas a Infração nº 02, descrita a seguir.

...  
**Infração 02 – 007.015.005** - Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Conforme demonstrativos Antecipação Parcial do ICMS recolhida a menor ou não recolhida. Ocorrência verificada nos meses de fevereiro, março, maio, junho, setembro, outubro e dezembro de 2017; março, abril e agosto de 2018. **Valor lançado:** R\$ 249.392,19. **Multa** prevista no art. 42, inc. II, letra “d” da Lei nº 7.014/96;  
...

Após a devida instrução processual, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência Parcial da infração citada (folhas 114/125), por unanimidade, nos termos a seguir.

**“VOTO**

*O Auto de Infração em lide é composto de 04 (quatro) imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no Relatório, parte integrante e inseparável do presente Acórdão.*

*Iniciamente cabe a esta Relatoria enfrentar as questões preliminares suscitadas na peça de defesa.*

*Nulidade do Auto de Infração – o pedido empresarial concentra-se basicamente na alegação de que a autoridade fiscal enquadrando as infrações em disposições genéricas da legislação do ICMS e no argumento de que os cálculos relacionados à quantificação do imposto, especialmente na infração 02, não se mostram claros, sem a devida demonstração dos valores apurados e a posterior dedução dos pagamentos efetuados pela empresa a título de antecipação parcial.*

*No que se refere ao enquadramento legal das ocorrências fiscais não se vislumbra o vício apontado na peça defensiva.*

*Citados no corpo do Auto de Infração, para todas as ocorrências, os dispositivos da Lei 7.014/96 (Lei do ICMS do Estado da Bahia) e do Regulamento do imposto (Decreto nº 13.780/2012 – RICMS-Ba), que a Auditoria considerou infringidos pelo contribuinte, conjugados com os dispositivos das multas pecuniárias previstas na norma legal.*

*Ademais, pela descrição dos fatos na peça de lançamento, torna-se plenamente possível identificar as acusações fiscais que foram imputadas ao sujeito passivo. O próprio Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia (RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99), em seu art. 19, estabelece que não implica em nulidade o erro na indicação de dispositivo de norma, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. Precisaremos melhor a questão mais à frente.*

*Vejamos a seguir o detalhamento de cada infração na peça de lançamento.*

*Na infração 01 foi apurado recolhimento a menor do ICMS, a título de antecipação total, em operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. A apuração do imposto foi demonstrada de forma analítica no Demonstrativo encartado na mídia digital apensada à fl. 15 dos autos, cujo inteiro teor foi entregue ao contribuinte através de comunicação via DT-e (Domicílio Tributário Eletrônico).*

*Na Infração 02, a cobrança diz respeito à multa pelo recolhimento a menor do ICMS a título de antecipação parcial, de mercadorias adquiridas em outras Unidades da Federação, destinadas à comercialização, em que a Auditoria apesar de ter identificado os recolhimentos a menor nas etapas de entrada dos produtos no estabelecimento, apurou que a empresa tributou normalmente as saídas subsequentes, razão pela qual aplicou tão somente a multa de 60% sobre o valor do imposto pago a menos.*

*Demonstrada também de forma analítica, nota a nota, os cálculos efetuados pela Auditoria na ação fiscal, conforme planilhas eletrônicas reproduzidas na mídia digital apensada à fl. 15 dos autos, cujo inteiro teor foi entregue ao contribuinte através de comunicação via DT-e (Domicílio Tributário Eletrônico).*

*Nas Infrações 03 e 04, as exigências fiscais referem-se tão somente a aplicação de multa pecuniária pela ausência de registros de notas fiscais de entrada na escrita fiscal digital (EFD). Nestas ocorrências a Auditoria fez incidir a multa de 1% sobre os valores das operações destacados nos documentos fiscais, em conformidade com a legislação de regência (art. 42, inc. IX, da Lei nº 7.014/96), tendo por base de apuração os Demonstrativos analíticos, nota a nota, reproduzidos na mídia digital apensada à fl. 15 dos autos, cujo inteiro teor foi entregue ao contribuinte através de comunicação via DT-e (Domicílio Tributário Eletrônico).*

*Assim, considerando que o Auto de Infração se encontra estruturado na forma acima descrita, com menção dos dispositivos da legislação considerados infringidos, a descrição dos fatos apurados na ação fiscal, e, a demonstração analítica e quantitativa das ocorrências, por documento fiscal, rejeita-se o pedido de nulidade formulado na inicial defensiva, até porque o contribuinte exerceu, na plenitude, o contraditório e o direito a ampla defesa, apresentando ao longo do “iter” processual, as provas documentais que no seu entender elidiriam as acusações fiscais. O valor probante dos documentos apresentados na peça impugnatória será objeto de análise no exame de mérito.*

*Pedido de conversão do feito em diligência. O pleito empresarial tem relação direta com o mérito da causa e será enfrentado por ocasião da análise de cada uma das ocorrências que compõem o Auto de Infração.*

*Mérito das cobranças lançadas no Auto de Infração.*

*Infração 01.*

*Conforme já destacado linhas acima nesta ocorrência teria o contribuinte incorrido na infração de recolhimento a menor do ICMS antecipação total, em operações de entradas mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária.*

*a) Excluídas dessa cobrança, em atendimento ao reclamo defensivo, as operações de aquisição de rações acobertadas pelas NFs nº 165233, 168477, 181150 e 182676 (exercício de 2017) e nº 189555, 193364 e 196736 (exercício de 2018), porém sob fundamento diverso do invocado pelo contribuinte, na peça defensiva, que pediu o enquadramento das entradas dessas mercadorias na isenção prevista no art. 264, inc. XVIII, do RICMS/Ba. A partir do conteúdo dos referidos documentos fiscais, foi constatada que as rações, com código NCM 2309, não se destinam a animais domésticos, de forma que as operações não estavam enquadradas no regime de substituição tributária (Anexo I do RICMS-BA, item 14.1). Em decorrência a Auditoria excluiu essas operações do débito apurado nessa infração 01, na fase de informação fiscal, após a apresentação da defesa.*

*b) Para as mercadorias adquiridas através das notas fiscais nº 4285 e nº 4480, a partir do exame feito por esta Relatoria das cópias das notas fiscais juntadas pela defesa às fls. 59, frete e verso, se constata, sem margem de dúvidas, se tratar de aquisição de bens para uso e consumo do estabelecimento, envolvendo a compra de uma correia (NF 4285, emitida em março/17); e de rolamentos e óleo para motor (NF 4480, emitida em maio/17). Porém, ao examinar o Demonstrativo analítico, que contém a apuração residual do imposto da Infração 01, encartada na mídia digital juntada à fl. 48, verifico que as referidas notas fiscais não compõem o débito revisado pelo autuante, de forma que o reclamo defensivo foi plenamente atendido, com a não inclusão dessas operações do novo Demonstrativo de Débito.*

*c) Com relação aos recolhimentos documentados na peça de defesa através dos DAEs relacionados às notas fiscais do exercício 2017 – nº 748505, 748508, 3414283, 1343831 e 1348887 e, referentes ao exercício 2018 – notas fiscais nº 828017, 828974, 1439780, 1439782, 1440277 e 839798, verifico que todos os pagamentos realizados pelo contribuinte, nos respectivos períodos mensais, foram deduzidos da cobrança lançada neste item 01 da autuação, conforme se verifica nos Demonstrativos analíticos que integram a mídia digital juntada à fl. 48 dos autos.*

*d) Também não compõem o valor residual da Infração 01 as notas fiscais nº 620979 e nº 200980, citadas na peça defensiva (fl. 22 dos autos).*

*e) O valor que remanesce da Infração 01 diz respeito exclusivamente às notas fiscais enumeradas na letra*

“c” acima, que acobertaram aquisições de mercadorias enquadradas no regime da ST na legislação interna (macarrão instantâneo de diversos sabores e cremes dentais), cujo recolhimento do imposto foi efetuado em valor inferior ao efetivamente devido, em razão de erro na apuração da base imponible, fato devidamente demonstrado pelo autuante na reapuração do imposto.

Pelas razões acima expostas, indefiro o pedido do contribuinte de remessa dos autos em diligência para a revisão dessa ocorrência fiscal, considerando que as provas documentais juntadas pela defesa, na impugnação administrativa, se revelaram suficientes para o deslinde das questões de mérito, não se fazendo necessária a adoção de medidas adicionais.

Refeitos os cálculos pela Auditoria da Infração 01, os valores para essa ocorrência foram reduzidos de R\$ 18.093,02 para R\$ 6.351,12, conforme Demonstrativo Analítico inserido na Mídia digital (doc. fl. 48), de forma que a composição do débito, por período mensal, desta imputação passa a ter seguinte estrutura:

<b>Infração 01</b>	<b>Débito</b>	<b>Ocorrência</b>	<b>Vencimento</b>	<b>Val. Histórico (R\$)</b>	<b>Val. Julgado (R\$)</b>
07.01.02	1	31/03/2017	25/04/2017	4.848,43	4.062,79
07.01.02	1	31/05/2017	25/06/2017	2.505,47	1.632,76
07.01.02	1	31/10/2017	25/11/2017	2.153,06	0,00
07.01.02	1	28/02/2018	25/03/2018	2.848,45	110,66
07.01.02	1	31/03/2018	25/04/2018	3.963,15	544,91
07.01.02	1	31/05/2018	25/06/2018	1.774,46	0,00
			<b>SOMATÓRIO</b>	<b>18.093,02</b>	<b>6.351,12</b>

Infração 01 parcialmente mantida, em conformidade com a revisão promovida pela Auditoria na fase de Informação Fiscal.

Na Infração 02, a imputação fiscal está relacionada a aplicação de multa pelo recolhimento a menor do ICMS, a título de antecipação parcial, sobre operações de aquisição de mercadorias em outras Unidades da Federação, destinadas à comercialização, em que a Auditoria, apesar de ter identificado os recolhimentos a menor nas etapas de entrada dos produtos no estabelecimento, apurou que a empresa tributou normalmente as saídas subsequentes, razão pela qual aplicou tão somente a multa de 60% sobre o valor do imposto pago a menos.

A cobrança da multa recaiu, portanto, sobre a parcela do ICMS Antecipação Parcial que foi recolhida a menos pelo contribuinte, considerando que os cálculos do imposto, efetuados pelo contribuinte, que geraram os recolhimentos deduzidos pela Auditoria não foi considerada a base imponible correta, levando em conta a redução de base de cálculo do Decreto 7.779/2000 (Decreto do Atacadista) e o IPI que incidiu na operação de aquisição.

Estabelece o art. 42, § 1º, da Lei nº 7.014/96 que: “No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II”.

A regra legal aqui transcrita deve ser interpretada no sentido de alcançar o contribuinte que deixar de recolher o tributo ou o fazê-lo a menos que o devido.

Com relação aos recolhimentos documentados na peça de defesa através dos DAEs, código de receita 2175 (ICMS Antecipação Parcial) – doc. fls. 24 a 26, pertinentes aos períodos mensais dos exercícios fiscais de 2017 e 2018, verifico que todos os pagamentos realizados pelo contribuinte, nos respectivos períodos, a título de antecipação parcial (DAEs – código de receita 2175), foram deduzidos na lavratura do A.I. da base imponible da multa lançada neste item 02 do lançamento. Detalhamento das deduções apresentado às fls. 43 a 46 dos autos, cujos valores foram transpostos para o Demonstrativo de Débito da Infração, encartado na mídia digital inserido à fl. 48.

Improcedem, portanto, os argumentos defensivos de que os recolhimentos efetuados pelo contribuinte não foram considerados pela Auditoria na apuração do tributo devido nos respectivos meses objeto da ação fiscal.

Procede, entretanto, o argumento defensivo em relação às operações acobertadas pelas notas fiscais nº 7331 e nº 7332, que integram a cobrança da multa do mês de maio/2017, por se referirem a aquisições de mercadorias para uso e consumo do estabelecimento, cujo imposto foi recolhido a título de ICMS-DIFAL. As citadas notas que se referem a entradas de blocos, cestos, precificadores, faixas, réguas de gôndola, tiras etc., são típicos itens de consumo. Excluído da infração 02, no mês de maio/17, o montante de R\$ 354,94.

A Auditoria, por sua vez, fez ajustes nas cobranças dos meses de março e maio de 2017 para excluir dessas cobranças as operações cujos recolhimentos foram efetuados através de DAEs, com código de receita 1145 (ICMS antecipação por substituição tributária) de mercadorias não enquadradas na antecipação total, porém, sujeitas à incidência do ICMS antecipação parcial. Deduzido no mês de março/17 a importância de R\$ 2.009,86, e, no mês de maio/17, R\$ 46,47, conforme novo demonstrativo de débito inserido na mídia digital



anexada à fl. 48, cujo inteiro teor foi entregue ao contribuinte, via DTE, totalizando a quantia de R\$ 2.056,33.

Em relação à Nota Fiscal nº 1439780 que integra a cobrança do mês de março/2018, mas cuja entrada da mercadoria se verificou em 02 de abril/2018, procede também o argumento defensivo de que o pagamento do ICMS antecipação parcial não foi considerado na ação fiscal. Cabe, portanto, a exclusão do valor vinculado à cobrança da multa para este documento fiscal, no mês de março/2018, no importe de R\$ 125,11, conforme lançamento efetuado no Demonstrativo inserido no CD anexo (fl. 15). Recolhimento do ICMS Antecipação Parcial da NF nº 1439780, englobado no DAE referente ao mês de abril/2018.

Pelas razões acima expostas, considerando as provas existentes nos autos, juntadas na peça defensiva, indefiro o pedido do contribuinte de remessa dos autos em diligência para a revisão da Infração 02. Os elementos de prova anexados na peça defensiva se revelaram suficientes para o deslinde das questões de mérito, não se fazendo necessária a adoção de medidas adicionais.

Considerando o acima exposto, a Infração 02 fica mantida em parte, reduzida de R\$ 249.392,19 para R\$ 246.855,81, de forma que a composição do débito, por período mensal, passa a ter seguinte estrutura:

Infração 02	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico (R\$)	Val. Julgado (R\$)
07.15.05	2	28/02/2017	25/03/2017	8.554,65	8.554,65
07.15.05	2	31/03/2017	25/04/2017	14.722,66	12.712,80
07.15.05	2	31/05/2017	25/06/2017	32.957,09	32.555,68
07.15.05	2	30/06/2017	25/07/2017	63.989,48	63.989,48
07.15.05	2	30/09/2017	25/10/2017	7.238,70	7.238,70
07.15.05	2	31/10/2017	25/11/2017	6.349,66	6.349,66
07.15.05	2	31/12/2017	25/01/2018	1.704,70	1.704,70
07.15.05	2	31/03/2018	25/04/2018	62.713,36	62.588,25
07.15.05	2	30/04/2018	25/05/2018	50.834,66	50.834,66
07.15.05	2	31/08/2018	25/09/2018	327,23	327,23
			<b>SOMATÓRIO</b>	<b>249.392,19</b>	<b>246.855,81</b>

Nas infrações 03 e 04 a exigência fiscal diz respeito a multa por descumprimento de obrigação acessória pela falta de registro de notas fiscais de entrada na escrita fiscal digital (EFD). Por ocasião da defesa o contribuinte contesta parte dos valores lançados nestes itens da autuação, apontando a existência de notas fiscais canceladas e notas fiscais levadas a registro no mês de setembro dos exercícios de 2017 e 2018.

O contribuinte afirmou, na peça defensiva, sem anexar provas, que as notas fiscais nº 884, 1644 e 2265, todas elas emitidas no exercício 2017, foram canceladas. Porém, nenhum documento foi trazido ao processo evidenciando os cancelamentos alegados na impugnação administrativa.

A defesa também afirmou que as notas fiscais nº 151117, 151119, 151120, 151121, 151123, 151126, 151127, 151128 e 151129 teriam ingressado no estabelecimento em 29/09/2017. Não há registros de entradas destas notas fiscais na EFD da empresa nesta data. A acusação fiscal é de falta de registro das notas fiscais na escrita fiscal e não ausência de entrada física de mercadorias no estabelecimento empresarial. Trata-se de descumprimento de obrigação acessória.

Quanto às notas fiscais nº 159649, 159650, 159651, 159652, 159653, 159654, 159656, 159657 e 159658, apesar da defesa ter declarado na peça impugnatória que os referidos documentos deram entrada em 15/09/2018, não há também registros de entrada desses documentos na EFD empresarial. Reitera-se aqui que a exigência fiscal objeto do lançamento é de falta de registro de notas na escrita fiscal e não a ausência de entrada física de mercadorias no estabelecimento da empresa.

Cabe ainda destacar, que o único documento anexado pelo contribuinte na peça impugnatória, em formato eletrônico, na mídia juntada à fl. 31 dos autos, visando respaldar as alegações defensivas, foi um relatório denominado "Registro de Saídas – A TÍTULO DE CONFERÊNCIA – que não tem qualquer relação com os fatos apurados nas infrações 03 e 04.

Aplica-se ao caso as disposições do art. 143 do RPAF (Decreto Estadual nº 7.629/1999), que estabelece a seguinte regra: "a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal".

Mantidas sem alterações as cobranças das multas lançadas nos itens 03 e 04 do Auto de Infração.

Quanto ao pedido defensivo de redução ou cancelamento das multas ao apelo da equidade, que era prevista no art. 159, do RPAF/99, trata-se de postulação fundamentada em dispositivo regulamentar que está revogado desde 2015, pelo Decreto nº 16.032, de 10/04/15. A apreciação desse pedido era da competência da Câmara Superior deste CONSEF e tinha como condição para a sua admissibilidade, entre outras questões, o pagamento do principal e de seus acréscimos.

Devemos apreciar o pedido subsidiário da defesa no sentido da exclusão ou redução da multa de 60% do valor do imposto em razão da excessividade da cobrança e ofensa ao princípio do não confisco.

*Não merece sufrágio a tese defensiva, tendo em vista que a definição das sanções aplicadas por cometimento de infrações tributárias, são definidas em Lei Estadual, por conduta de atividade legiferante regular, não sendo possível em sede de contencioso administrativo a supressão ou readequação das mesmas sob o argumento da inconstitucionalidade da norma sancionatória. A declaração de inconstitucionalidade de normas vigentes no ordenamento jurídico, seja pelo controle concentrado ou pelo controle difuso, é da competência do Poder Judiciário.*

*Ademais, o art. 167, do RPAF/99, nos seus incisos I e III, estabelece não ser da competência dos órgãos administrativos de julgamento:*

- a) Declaração de inconstitucionalidade;*
- b) Negar a aplicação de ato normativo emanada de autoridade administrativa superior, que corresponde deixar de aplicar norma vigente no ordenamento jurídico do Estado.*

*Por fim, cabe-nos enfrentar o pedido da defesa no sentido de que as comunicações e intimações do processo sejam feitas na pessoa de seus advogados.*

*Nada impede que tal prática se efetive, e que os atos de comunicação processual sejam encaminhados aos causídicos constituídos nos autos. Deve o órgão de preparo do PAF assim proceder.*

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

*Com a instituição do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), a comunicação entre a Secretaria da Fazenda e o contribuinte passou a utilizar este canal. Tal medida foi implementada na legislação processual administrativa pela Lei 13.199 de 28/11/2014, a qual alterou o Código Tributário do Estado da Bahia no seu artigo 127-D.*

*Através de tal mecanismo, a SEFAZ estabelece uma comunicação eletrônica com seus contribuintes para, dentre outras finalidades, encaminhar avisos, intimações, notificações e cientificá-los de quaisquer tipos de atos administrativos.*

*Todavia, conforme, já indicado acima, deve o órgão de preparo intimar também o advogado do contribuinte do inteiro teor da decisão a ser proferida por esta 5ª Junta de Julgamento Fiscal.*

*Isto posto, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, que passa a ter a seguinte composição por ocorrência fiscal:*

***Infração 01 – PROCEDENTE EM PARTE: R\$ 6.351,12;***  
***Infração 02 – PROCEDENTE EM PARTE: R\$ 246.855,81;***  
***Infração 03 – PROCEDENTE: R\$ 2.706,65;***  
***Infração 04 – PROCEDENTE: R\$ 3.666,78.”***

Inconformado, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário (folhas 134/149), aduzindo as razões a seguir.

Preliminarmente, alega desacerto da decisão, ante a necessidade de perícia ou de novas diligências. Explica que, no caso em julgamento, percebe-se a complexidade dos cálculos diante dos exercícios analisados, assim a necessidade de perícia faz-se necessária para dirimir todas as dúvidas existentes, eis que não existe ilegalidade ou indícios de má-fé na operação perpetrada pela ora Recorrente.

Argumenta que, em sede da descrição do fato impositivo da Infração 02, o agente autuante, fundamentou a descrição no sentido de recolhimento a menor do ICMS. Todavia, após apresentação de impugnação, o próprio agente autuante reconheceu os equívocos presentes na imputação supracitada, assim, reconheceu parcialmente as alegações da Recorrente. Salienta que, conforme se verifica na impugnação, especificamente no que refere a infração 02, a empresa autuada trouxe aos autos informações específicas que demonstram o recolhimento da antecipação parcial, acostando os documentos contábeis, no entanto, estas considerações foram apenas parcialmente analisadas, conforme se depreende da tabela atualizada e da r. Decisão recorrida verifica-se que não houve atendimento das informações constantes na Impugnação, isso porque, no que refere ao exercício de fevereiro de 2017, as notas foram pagas como antecipação parcial, no dia 25/03/2017, nota fiscal e DAE's já anexados. Igualmente, no mês de maio de 2017, as Notas Fiscais nºs 746558, 56640, 214334, 3414283, 3414284, foram pagas como substituição tributária,

haja vista que os produtos estão presentes no anexo I do ICMS. Por fim, no que refere a dezembro de 2017, as Notas Fiscais nºs 815808, 785, 163232, 27072, 285603, 123169, 285807, 285808, 123299, 60043, 60044 foram emitidas no mês de dezembro, contudo, só teve entrada no mês de janeiro de 2018, sendo o pagamento recolhido no mês de fevereiro de 2018, tudo devidamente comprovado com as notas acostadas nos autos.

Alega que não poderiam ser consideradas para o cálculo realizado pela auditoria as referidas notas. Logo, não é possível afirmar que houve falta de recolhimento do ICMS, deixando evidente que a multa aplicada carece de embasamento fático jurídico. Pontua que, ainda assim, o auditor fiscal e o v. acórdão não reconheceram totalmente as alegações trazidas, portanto, há NECESSIDADE DA BUSCA DA VERDADE MATERIAL. Assevera que a Infração nº 02 mostra-se, na sua totalidade, NULA, uma vez que as informações apresentadas se mostram incongruentes e requerem de uma análise especializada, haja vista a inobservância dos fundamentos trazidos que demonstram que o Contribuinte não cometeu nenhuma irregularidade.

Evoca o princípio da verdade material para defender a tese de que o Estado está obrigado a produzir a perícia de dados, quando controversos, posto que, requer conhecimento técnico especializado do qual dispõe este órgão, capaz de elucidar questões nucleares a este lançamento, não bastando, simples alegação de que os dados constantes no processo seriam suficientes para a análise da infração, concordando com o os argumentos do autuante.

Nesta senda defende que deveria ter sido deferida a perícia para dirimir e confrontar os cálculos apresentados, posto que, há divergência.

Desse modo, reitera o pedido de diligência a fim de que sejam analisadas documentações apresentadas, especificamente no que refere à infração 05.

Ainda preliminarmente, alega nulidade do acórdão recorrido. Registra que o Acórdão prolatado em 1ª Instância sequer combate especificamente os fundamentos lançados na impugnação, concordando sem qualquer fundamentação com as informações trazidas pelo autuante. Ora, não se vislumbra qualquer fundamentação legal capaz de amparar o novo cálculo trazido pelo autuante, uma vez que devidamente demonstrada a inexistência de irregularidade. Tanto é que, a autoridade fiscal concorda na sua maioria com as alegações defensivas, trazendo novo cálculo sem qualquer fundamentação legal. Como se vê, no acórdão proferido não constam os dispositivos legais que revelem os motivos pelos quais o novo cálculo apresentado pelo autuante deva ser mantido.

Destaca que é OBRIGAÇÃO INEXORÁVEL a indicação no Acórdão das situações, em que a suposta infração restou configurada, uma vez que o contribuinte necessita ter conhecimento do que se lhe está imputando ainda mais, quando o fato é controverso. Assim, argumenta que, se a disposição normativa existe, ela deve ser, no mínimo, observada, pois, o ato administrativo vinculado deve ser sempre antecedido de uma lei, seguindo todos os ditames legais previstos, regulamentado o que vier expressamente disposto não podendo, portanto, concordar com o cálculo apresentado pelo autuante sem qualquer fundamentação, ainda que mínima.

Dito isso, e inconformado com a Decisão proferida, o contribuinte requer seja declarada a nulidade da Decisão de 1ª Instância, ante a manifesta ausência de fundamentação legal, com a remessa ao órgão *a quo*, a fim de que seja proferido novo julgamento e, caso assim não entenda, requer que seja reformada a r. Decisão para que seja cancelada a autuação, por entender que carece de sustento jurídico válido, uma vez que demonstrada as regularidades do procedimento pelo recorrente, bem como a ausência de qualquer infração fiscal.

No mérito, alega improcedência da Infração 02 e erro material constante no demonstrativo fiscal. Salaria que, em atenção ao princípio da legalidade, verdadeiro alicerce sob o qual se constrói o Direito Tributário, a exigibilidade de qualquer exação, incluindo seus aspectos delimitadores, como o fato gerador, base de cálculo e alíquota, entre outros, só se torna possível havendo expressa previsão legal, nos termos do art. 150, I da Constituição Federal. Transcreve a doutrina de



Luciano Amaro em apoio aos seus argumentos.

Explica que a Infração nº 2 trata-se de uma autuação relativa a operações interestaduais destinadas a comercialização no Estado da Bahia, tiveram cálculo a menor, em virtude de erro na base de cálculo, sem que seja discriminado no próprio auto, a origem do suposto equívoco. Argumenta, todavia, que é a base de cálculo que disciplina o aspecto quantitativo do tributo, e como tal, deve estar subordinada ao que dispõe a legislação pertinente, a luz do princípio da estrita legalidade. No presente caso, sustenta que não restaram evidenciados os motivos pelos quais foram desconsiderados os benefícios tributários decorrentes do termo de acordo atacadista.

Explica que, conforme autuação proferida pelo agente fiscal e r. decisão proferida pela 5ª Junta Julgadora Jiscal, exige-se o pagamento de multa tributária em razão do suposto recolhimento a menor da antecipação parcial, nos seguintes termos: *“A cobrança da multa recaiu, portanto, sobre a parcela do ICMS Antecipação Parcial que foi recolhida a menos pelo contribuinte, considerando que os cálculos do imposto, efetuados pelo contribuinte, que geraram os recolhimentos deduzidos pela Auditoria não foi considerada a base imponível correta, levando em conta a redução da base de cálculo do Decreto 7.779/2000 (Decreto do Atacadista) e o IPI que incidiu na operação de aquisição.”* Por fim, aplicou-se o estabelecido no art. 42, § 1º da Lei nº 7.014/96, cujo texto transcreve.

Destaca que embora sem elementos para uma conclusão segura acerca da infração apontada e admitindo-se apenas para fins de argumentação que o suposto crédito tem por base a diferença entre os valores apurados e recolhidos pelo contribuinte, nota-se que, para a composição do débito da tabela correspondente à Infração 02, o autuante considerou a exigência do tributo e a multa, e não o disposto no supracitado artigo. Como senão bastasse, explica que a estrutura da imputação foi validada na Decisão recorrida, conforme tabela apresentada e apesar da dispensa da exigência do tributo contida no art. 42, o cálculo apresentado na composição do débito da Decisão recorrida, considera o tributo exigido e a multa, revelando a presença de erro material.

Desse modo, conclui restar evidente que, conforme decisão exarada, a multa aplicada na Infração nº 2, deve dispensar a exigência do tributo, assim, tem-se que o valor total da multa da referida infração deve ser R\$148.113,49. Apresenta quadro demonstrativo à folha 146.

Isto posto, concluir restar imperioso, alternativamente, o provimento do presente recurso também no tocante a este aspecto, a fim de reconhecer a inexigibilidade da multa consubstanciada na Infração nº 02, pela inobservância da constituição do Auto de Infração que não discriminou os supostos equívocos presentes na base de cálculo.

Subsidiariamente, na remotíssima hipótese do não acolhimento do pedido supracitado, requer seja reconhecido o erro material presente na estrutura da imputação da Infração 02, desconsiderando a exigência do tributo e considerando o valor da multa em R\$148.113,49, conforme determinação do art. 42, 1º da Lei nº 7.014/96.

Alega ter agido com boa-fé objetiva, fazendo ligeira referência a toda a legislação civilista que positivou tal princípio. Destaca, no caso posto, a regra insculpida nos arts. 158 e 159 do RPAF, que prevê que as multas aplicadas devem ser reduzidas pela íncrita Câmara Julgadora.

À luz de tudo que foi acima expendido, requer o PROVIMENTO DO PRESENTE RECURSO para ANULAR a r. Decisão, ante a manifesta ausência de fundamentação legal, com a remessa ao órgão *a quo*, a fim de que seja proferido novo julgamento e, caso assim não entenda, requer que seja reformada a r. Decisão para que seja cancelada a Infração nº 02, por entender que carece de sustento jurídico válido, uma vez que não houve observância legal na constituição do combatido auto, tendo em vista que não discriminou os supostos equívocos na base de cálculo.

Subsidiariamente, na remotíssima hipótese do não acolhimento do pedido supracitado, requer seja reconhecido o erro material presente na estrutura da imputação da Infração 02, desconsiderando a exigência do tributo e considerando o valor da multa em R\$148.113,49, conforme determinação do art. 42, 1º da Lei nº 7.014/96.

Outrossim, caso não seja este o entendimento do julgador, requer seja procedida a PERÍCIA CONTÁBIL para o fim de se depurar do suposto débito indevidamente exigido, uma vez que deixaram de se considerar os demonstrativos anexados.

Nestes termos, pede deferimento.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de vício na decisão de piso por indeferimento da diligência solicitada, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como um seu auxiliar.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a”, do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido.

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*  
...”

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

- ...”  
*b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (grifo acrescido);*  
...”

Assim, entendo que a Junta fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Ainda em preliminares, quanto à alegação de nulidade da Decisão recorrida por falta de fundamentação legal, não merece acolhida, pois a JJF não somente explicitou a base legal do lançamento, transcrevendo o texto do art. 42, § 1º da Lei nº 7.014/96, mas também teceu detalhadas considerações acerca das provas produzidas pela empresa e dos motivos que levaram ao acolhimento (quando foi o caso) ou à rejeição das alegações impugnatórias, conforme se depreende da leitura de trecho do acórdão abaixo transcrito.

*“Com relação aos recolhimentos documentados na peça de defesa através dos DAEs, código de receita 2175 (ICMS Antecipação Parcial) – doc. fls. 24 a 26, pertinentes aos períodos mensais dos exercícios fiscais de 2017 e 2018, verifico que todos os pagamentos realizados pelo contribuinte, nos respectivos períodos, a título de antecipação parcial (DAEs – código de receita 2175), foram deduzidos na lavratura do A.I. da base impositiva da multa lançada neste item 02 do lançamento. Detalhamento das deduções apresentado às fls. 43 a 46 dos autos, cujos valores foram transpostos para o Demonstrativo de Débito da Infração, encartado na mídia digital inserido à fl. 48.*

*Improcedem, portanto, os argumentos defensivos de que os recolhimentos efetuados pelo contribuinte não foram considerados pela Auditoria na apuração do tributo devido nos respectivos meses objeto da ação fiscal.*

*Procede, entretanto, o argumento defensivo em relação às operações acobertadas pelas notas fiscais nº 7331 e nº 7332, que integram a cobrança da multa do mês de maio/2017, por se referirem a aquisições de mercadorias*



*para uso e consumo do estabelecimento, cujo imposto foi recolhido a título de ICMS-DIFAL. As citadas notas que se referem a entradas de blocos, cestos, precificadores, faixas, réguas de gôndola, tiras etc., são típicos itens de consumo. Excluído da infração 02, no mês de maio/17, o montante de R\$ 354,94.*

*A Auditoria, por sua vez, fez ajustes nas cobranças dos meses de março e maio de 2017 para excluir dessas cobranças as operações cujos recolhimentos foram efetuados através de DAEs, com código de receita 1145 (ICMS antecipação por substituição tributária) de mercadorias não enquadradas na antecipação total, porém, sujeitas à incidência do ICMS antecipação parcial. Deduzido no mês de março/17 a importância de R\$ 2.009,86, e, no mês de maio/17, R\$ 46,47, conforme novo demonstrativo de débito inserido na mídia digital anexada à fl. 48, cujo inteiro teor foi entregue ao contribuinte, via DTE, totalizando a quantia de R\$ 2.056,33.*

*Em relação à Nota Fiscal nº 1439780 que integra a cobrança do mês de março/2018, mas cuja entrada da mercadoria se verificou em 02 de abril/2018, procede também o argumento defensivo de que o pagamento do ICMS antecipação parcial não foi considerado na ação fiscal. Cabe, portanto, a exclusão do valor vinculado à cobrança da multa para este documento fiscal, no mês de março/2018, no importe de R\$ 125,11, conforme lançamento efetuado no Demonstrativo inserido no CD anexo (fl. 15). Recolhimento do ICMS Antecipação Parcial da NF nº 1439780, englobado no DAE referente ao mês de abril/2018.*

*Pelas razões acima expostas, considerando as provas existentes nos autos, juntadas na peça defensiva, indefiro o pedido do contribuinte de remessa dos autos em diligência para a revisão da Infração 02. Os elementos de prova anexados na peça defensiva se revelaram suficientes para o deslinde das questões de mérito, não se fazendo necessária a adoção de medidas adicionais.*

*Considerando o acima exposto, a Infração 02 fica mantida em parte, reduzida de R\$ 249.392,19 para R\$ 246.855,81, de forma que a composição do débito, por período mensal, passa a ter seguinte estrutura:*

Assim, rejeito as alegações de nulidade da Decisão recorrida.

Denego o pedido de diligência por entender que os elementos do processo são suficientes à formação da convicção dos julgadores.

No mérito, a insurgência recursal teve por objeto apenas a Infração 02, cuja conduta foi descrita como “*Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente*”. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando: **a)** erro material no demonstrativo de débito, pois incluiu, indevidamente, os valores do imposto mais a multa; **b)** os recolhimentos relativos a algumas notas fiscais (que especifica) não foram considerados no levantamento fiscal; e **c)** que agiu com boa-fé.

Quanto à alegação de erro material no demonstrativo de débito, noto que tal assertiva não tem correspondência com os fatos, pois o levantamento fiscal apresentou um detalhado quadro demonstrativo, no qual foi feito cálculo do tributo devido (em uma coluna própria, denominada “VlDevidoAud”), separadamente da multa (que foi informada em coluna distinta), a qual teve por base de cálculo o ICMS Antecipação Parcial recolhido a menos. A despeito de o ICMS ter sido utilizado como base de cálculo da multa, resta claro que o montante lançado é, inequivocadamente, apenas representativo de 60% do tributo não recolhido. Não merece acolhida, portanto, a alegação recursal neste ponto.

Quanto à alegação de não contabilização do recolhimento de algumas notas fiscais, que especifica, em sua petição recursal, à folha 139, tenho a considerar o que segue.

Quanto aos recolhimentos feitos em março/17, relativos ao mês de fevereiro/17, o exame do demonstrativo de débito, acostado em mídia à folha 15 do PAF, revela que todos os comprovantes de recolhimento citados pela recorrente foram corretamente contabilizados pela fiscalização, com base no mês de referência, ainda que o recolhimento tenha ocorrido em meses outros. No caso específico do mês de fevereiro, os documentos de arrecadação mencionados se encontram totalizados e devidamente deduzidos do valor apurado pelo fisco.

Quanto aos recolhimentos relativos ao mês de maio/17, cujas notas fiscais o Recorrente especifica, noto que incorre em equívoco o Sujeito Passivo uma vez que as notas fiscais relacionadas à folha 139 referem-se ao mês de março/17 (data de sua emissão) e não a maio como

cita. O exame das notas fiscais indicadas revela que contêm, em seu descritivo, mercadorias sujeitas ao regime de antecipação tributária total e outras sujeitas ao regime de antecipação parcial. Nesse sentido, o Sujeito Passivo deve promover dois recolhimentos distintos, separadamente e com códigos de receita distintos.

Embora o contribuinte alegue ter recolhido o tributo lançado com o código de receita da antecipação tributária, não é possível validar tal afirmação. Isso porque, neste mês de março/17, houve também insuficiência de recolhimento do ICMS-Antecipação Tributária Total, o que motivou a cobrança de imposto na Infração 01, julgada procedente em parte (após ajustes).

Todavia, para apuração do *quantum debeatur* na Infração 01, já haviam sido contabilizados tais recolhimentos, uma vez que os DAEs citados possuem código de receita pertinente a Antecipação Tributária Total. Não pode, agora, querer, o Sujeito Passivo, deduzir esse mesmo montante na segunda infração, relativa à Antecipação Parcial. Não há, assim, como aceitar a alegação trazida pela empresa. Seria preciso que apresentasse DAE com o código de receita pertinente à antecipação parcial, o que não ocorreu.

Quanto aos alegados recolhimentos relativos ao mês de dezembro/17, noto que assiste razão ao Sujeito Passivo, pois os documentos de arrecadação colacionados comprovam, efetivamente, o recolhimento no mês seguinte (janeiro/18) data em que a mercadoria ingressou no estabelecimento. Não há comprovações de pagamento, todavia, relativamente aos Documentos Fiscais nºs 123169 e 123299.

Assim, excludo, do levantamento fiscal, os Documentos nºs 815808, 785, 163232, 27072, 285603, 285807, 285808, 60043 e 60044, em acolhimento à alegação recursal, uma vez que compuseram o recolhimento relativo ao mês seguinte (janeiro/18). Por força da exclusão citada, deixa de haver valor a recolher no mês de dezembro/17.

Assim, reduzo o montante lançado na Infração 02, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS
fev/17	R\$ 8.554,65
mar/17	R\$ 12.712,80
mai/17	R\$ 32.555,68
jun/17	R\$ 63.989,48
set/17	R\$ 7.238,70
out/17	R\$ 6.349,66
dez/17	R\$ -
mar/18	R\$ 62.588,25
abr/18	R\$ 50.834,66
ago/18	R\$ 327,23
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 245.151,11</b>

Por fim, quanto à alegação de ter agido de boa-fé, é importante ressaltar a responsabilidade por infrações à legislação tributária independe da intenção do agente, conforme dispõe o art. 136 do CTN, abaixo transcrito.

*“Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”*

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário e reduzo o valor lançado, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS	MULTA FIXA	MULTA%
1	R\$ 6.351,12	R\$ -	60%
2	R\$ -	R\$ 245.151,11	-
3	R\$ -	R\$ 2.706,65	-
4	R\$ -	R\$ 3.666,78	-
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 6.351,12</b>	<b>R\$ 251.524,54</b>	

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269141.0019/21-9, lavrado contra **CODICAL DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, a efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.351,12**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentual no valor de **R\$245.151,11** e por descumprimento de obrigação acessória no montante de **R\$6.373,43**, previstas, respectivamente, nos incisos II, “d” e IX do mesmo diploma legal, com os moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 31 de março de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS