

PROCESSO - A. I. Nº 279757.0003/21-9  
RECORRENTE - FORNO DE MINAS ALIMENTOS S/A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0108-05/22-VD  
ORIGEM - DAT NORTE / IFEP

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0383-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. Alegações empresariais apenas restritas às devoluções de vendas, nas quais houve erro na escrituração das unidades de medidas dos itens levantados, registrando-se *pacotes* no lugar de *caixas*. Varredura amostral promovida durante a instrução constatou inexistir a inconsistência apontada. Irregularidade procedente; **b)** OMISSÕES DE SAÍDAS E ENTRADAS, PREVALECENDO AS PRIMEIRAS. Alegações empresariais apenas restritas às devoluções de vendas, nas quais houve erro na escrituração das unidades de medidas dos itens levantados, registrando-se *pacotes* no lugar de *caixas*. Varredura amostral promovida durante a instrução constatou inexistir a inconsistência apontada. Irregularidade procedente; **c)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS SEM EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO ANTECIPADA. Alegações empresariais apenas restritas às devoluções de vendas, nas quais houve erro na escrituração das unidades de medidas dos itens levantados, registrando-se *pacotes* no lugar de *caixas*. Varredura amostral promovida durante a instrução constatou inexistir a inconsistência apontada. Irregularidade procedente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOS. Alegações empresariais centradas na antecipação parcial, matéria estranha neste processo. Irregularidade procedente. Preliminares e pedidos subsidiários afastados. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário previsto no art. 169, I, “b” do RPAF, interposto pelo sujeito passivo em face da Decisão proferida pela 5ª JF, através do Acórdão nº 0108-05/22-VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração acima epigraado, lavrado em 09/02/2021 para exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$ 59.298,63 inerente às infrações 01, 02, 03 e 05:

**Infração 01 – 04.05.01:** Falta de recolhimento de imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor histórico de R\$ 13.844,38. Ocorrência em dezembro de 2017. Enquadramento nos arts. 2º, I, e 23-B, ambos da Lei 7014/96, c/c o art. 83, I, do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais multa de 100%, prevista no art. 42, III, da Lei retro citada.

**Infração 02 – 04.05.02:** Falta de recolhimento de imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor histórico de R\$

18.156,74. Ocorrência em dezembro de 2016. Enquadramento nos arts. 2º, I, e 23-B, ambos da Lei 7.014/96, c/c o art. 83, I do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13.780/2012, mais multa de 100%, prevista no art. 42, III da Lei retro citada.

**Infração 03 – 04.05.11:** Falta de retenção e do consequente recolhimento de imposto, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, logo sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Valor histórico de R\$ 49,25. Ocorrência em dezembro de 2017. Enquadramento nos arts. 8º, II, e 23, II, ambos da Lei 7.014/96, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei retro citada.

(...)

**Infração 05 – 07.02.02:** Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes situados neste Estado. Operações abarcam waffles forno de minas, recebidos em transferência de estabelecimento industrial com alíquota do estado de origem de 7%, sendo que o autuado figura como filial atacadista. Valor histórico de R\$ 19.788,19. Fatos geradores de fevereiro a dezembro de 2016, janeiro a dezembro de 2017. Enquadramento nos arts. 8º, II da Lei 7.014/96, c/c o art. 289 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 13780/2012, mais multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei retro citada.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte nos seguintes termos:

### **VOTO**

*Mister apreciar, inicialmente, as questões formais e preliminares do processo.*

*O contribuinte persegue nulidade do auto de infração porque nele não há os elementos fundamentadores e o suporte fático para a reclamação do tributo.*

*A diligência atendida pelo fisco supre qualquer possibilidade de estar o crédito tributário viciado. Ainda que, pela defesa inicial de fls. 46 a 54, ficasse patente que o contribuinte entendeu perfeitamente a cobrança e recebeu os levantamentos fiscais que deram suporte à autuação (conforme indicado na intimação de fl. 43, na qual se diz que o órgão de preparo fazendário, juntamente com o auto de infração, fez encaminhar para o contribuinte o “demonstrativo de débito e Arquivos Eletrônicos” [sic.]), entendeu por bem este Colegiado, para espancar o menor resquício de dúvida, mandar intimar o sujeito passivo para que, com o prazo de defesa reaberto, de posse da mídia de fl. 80, pudesse novamente oferecer sua contestação.*

*Noutras palavras: ficou desde o início configurado o recebimento pelo sujeito passivo dos citados levantamentos, haja vista o teor da primeira defesa, na qual há enfrentamento das cobranças decorrentes da auditoria de estoques, da DIFAL e da ST, matérias que serão tratadas adiante quando da análise de mérito.*

*Tanto é que a nova impugnação apenas reiterou no mérito as razões agitadas anteriormente, aditando apenas esta questão preliminar e o pedido subsidiário de cancelamento da multa de 100%.*

*Logo, ao contrário do que sustentou a empresa, o seu direito de defesa foi amplamente prestigiado, contando ela com mais sessenta dias para se pronunciar.*

*Por outro lado, no avanço da instrução, esta relatoria examinou os arquivos eletrônicos constantes no CD juntado à fl. 80, pós informação fiscal, e constatou que os valores ali levantados correspondem aos valores consignados no auto de infração.*

*Não é aqui o caso de aplicar-se o disposto nos arts. 39 e 47 do RPAF baiano. Inexiste no PAF qualquer equívoco não passível de correção.*

*Preliminar rejeitada.*

*Por conseguinte, o Auto de Infração cumpre com os requisitos de lei, constatados os pressupostos exigidos na legislação vigente para a sua validade.*

*Prestigiados o exercício do contraditório e da ampla defesa, sem ofensa aos demais princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário.*

*As infrações 01, 02 e 03 derivam do levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadoria em exercício fechado, nos exercícios de 2016 (R\$ 18.156,74) e 2017 (R\$ 13.844,38), em ambos se cobrando o imposto em face da constatação de omissão de saídas tributadas. Em 2017 cobrou-se também tributo para aquelas omissões de saídas que tocam mercadorias sujeitas à substituição tributária (R\$ 49,25).*

*A única argumentação defensiva de mérito prendeu-se ao fato de ter ocorrido um erro de fato na escrituração digital, especificamente nas devoluções de vendas que, evidentemente, foram inclusas na contagem dos estoques. Segundo a impugnante, o equívoco residiu na indicação da unidade de medida referente aos produtos devolvidos, apondo-se pacotes no lugar de caixas. Isto concorreu para as diferenças encontradas, haja vista as inconsistências nos arquivos de inventário, nomeadamente no Bloco H da EFD.*

*Por sua vez, os autuantes replicaram que não houve este tipo de problema, até porque da análise dos preços*

médios não se identifica qualquer discrepância mensal, sem falar no fato de que o contribuinte não apresentou – nem apontou – notas fiscais que acusassem disparidades de conversão de medidas entre as vendas e as eventuais devoluções. Segundo eles, consta apenas uma tabela impressa que pouco acrescenta às alegações empresariais.

Compulsando-se no CD de fl. 80 o arquivo excell denominado FornodeMinas Anexo E v1.xlsx, planilha NFE, e aplicando-se o filtro para selecionar as operações sob os CFOPs 1202 e 2202 (devoluções de vendas internas e interestaduais, respectivamente), esta relatoria encontrou aproximadamente 350 registros, em todos eles com indicação de caixas, seja qual for o produto pesquisado. Não se vê neles qualquer indicação de pacotes para as mercadorias objeto do levantamento de estoques, o que faz cair no vazio toda a argumentação defensiva.

Por seu turno, o demonstrativo de fl. 74, juntado pela defendente, não se escora em elementos probatórios consistentes.

Por extensão, inócuo também se torna o pedido de autorização para retificar os arquivos da EFD ICMS IPI de 2016 e 2017, em função de suposto erro na conversão das unidades de medida nas devoluções de vendas, visto que, conforme consta nos levantamentos fiscais encartados na mídia de fl. 80, inexistem nestas operações indicação da unidade pacotes no lugar de caixas.

As três irregularidades são consideradas procedentes.

(...)

Por fim, a infração 05. Tem ela escopo no raciocínio de que, sendo a autuada um estabelecimento atacadista filial de indústria, deveria ter ela que fazer nova retenção do imposto quando recebesse produtos (waffles) sujeitos à substituição tributária, haja vista o mandamento contido no art. 8º, § 8º da Lei 7014/96, cuja reprodução se faz necessária:

*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*

(...)

*§ 8º Salvo disposição em contrário prevista em regulamento, não se fará a retenção ou antecipação do imposto quando a mercadoria se destinar:*

*I - a estabelecimento filial atacadista situado neste Estado, no caso de transferência de estabelecimento industrial ou de suas outras filiais atacadistas, localizado nesta ou em outra unidade da Federação, ficando o destinatário responsável pela retenção do imposto referente às operações internas subsequentes, hipótese em que aplicará a MVA prevista para a retenção por estabelecimento industrial;*

A impugnante trilha um fio argumentativo que nenhuma relação guarda com o fulcro da autuação: a de que o fisco não observou o art. 12-A da Lei baiana do ICMS, que trata da antecipação parcial.

A postulação fiscal é na linha de cobrar a antecipação total, com substituição dos agentes econômicos que estejam postados a frente da cadeia produtiva, devida na saída das mercadorias recebidas em transferência de sua matriz industrial, considerando a condição da autuada de ser um estabelecimento atacadista filial.

Nada tem a ver com a antecipação parcial, devida na entrada, que não foi objeto de autuação.

Agiram com acerto os autuantes.

Quanto à penalidade pecuniária de 100%, contida na autuação, em face de ser o percentual proposto confiscatório, irrazoável e desproporcional, não tem razão o contribuinte.

Na verdade, a proposição das multas indicadas no corpo do auto de infração encontrou respaldo em comando de lei, designadamente no art. 42 e respectivos incisos da Lei nº 7014/96.

Tem este Colegiado a obrigação de basear-se na penalidade prevista em lei. Para as situações retratadas neste PAF, a sanção cabível é aquela consignada no lançamento.

Há a conformação do ilícito tributário à previsão normativa mencionada no corpo do auto de infração.

Quanto à alegação de confisco, falece competência a esta JJF apreciar pedido de dispensa ou redução de pena pecuniária em vista de inconstitucionalidades, segundo vedação disposta no art. 167 do RPAF-BA.

Afasto, pois, o pedido de cancelamento da penalidade de 100%.

Isto posto, o auto de infração é PARCIALMENTE PROCEDENTE, excluindo-se o imposto reclamado na infração 04.

No Recurso Voluntário de fls. 133 a 137-v, o Recorrente, após apresentar breve síntese do auto de infração, arguiu a preliminar de nulidade do auto, por entender que “o procedimento de fiscalização foi ineficaz por não identificar o real valor do ICMS Antecipado Especial apurado no período”.



Destaca que foram cometidos equívocos pela Autoridade Fiscal, que teria desconsiderado os créditos de entradas e o recolhimento efetuado pela Recorrente, além de capitular a multa incorretamente, não tendo assim cumprido com os requisitos legais previstos no art. 39 do Decreto nº 7.629/1999, impedindo a compreensão da natureza da infração, pelo que pugnou pela sua anulação.

Em sede meritória, reproduziu os argumentos lançados em sede defensiva (fls. 46 a 54) relativamente às infrações 01, 02, 03 e 05.

Inicialmente, afirma que verificou a ocorrência de erro de fato ou erro material no preenchimento da sua declaração acessória EFD ICMS/IPI, acreditando que tal equívoco tenha se dado pelo fato de que, em vez de ter enviado de forma anual até o segundo mês subsequente ao evento, “(...) encerrou seu exercício social nos anos de 2016 e 2017 em 31 de dezembro de cada ano, efetuou o envio do referido inventário no EFD ICMS/IPI no mês de fevereiro do ano subsequente ao evento do referido inventário.”

Assevera que “Destarte, o referido erro de fato ocorreu no registro de devolução de vendas, sendo que a Contribuinte ao efetuar a escrituração das notas fiscais de devolução de vendas, errou ao apontar a unidade de medida errada, sendo que a venda foi realizada na unidade de medida “CAIXA – CX”, todavia a devolução ocorreu em “PACOTE – PC”. Assim, a diferença de estoque apontado pelo auditor fiscal em análise do arquivo de inventário conhecido como Bloco H da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS/IPI, na verdade não é a diferença de quantidades em estoque, mas sim de unidade de medidas erradas”.

Salienta que para sanar o erro de fato é necessária a retificação da declaração da EFD ICMS/IPI dos anos de 2016 e 2017, nos termos da Cláusula décima terceira, inc. III do Ajuste SINIEF nº 002, de 03 de abril de 2009, apresentando em seu socorro precedente deste CONSEF quando do julgamento do Auto de Infração nº 271330.0008/98-5.

No tocante à suposta falta de recolhimento a menor de ICMS na qualidade de sujeito passivo da substituição tributária, face a sua condição de atacadista de industrial, alega que a fiscalização não observou a norma do art. 12-A da Lei nº 7.014/96, que trata da antecipação parcial, de sorte que caso haja previsão legal de substituição tributária que encerre a fase de tributação, não há que se falar em antecipação parcial, conforme também disposto no art. 12, § 1º, III da Lei baiana do ICMS.

Ao fim, pleiteia, o acolhimento da preliminar para decretação da nulidade do auto de infração, ou, se superada, que seja o Recurso julgado procedente para determinar a anulação do auto de infração, com o cancelamento da cobrança do ICMS, multa e juros.

Os autos foram distribuídos à minha relatoria em 26/08/2023 e, por considerá-los aptos a julgamento, solicitei ao Sr. Secretário a inclusão em pauta de julgamento, que se deu para a sessão do dia 08/11/2023.

É o relatório.

## VOTO

Quanto ao Recurso Voluntário, entendo que merece ser conhecido, eis que cabível e tempestivo (art. 169, I, “b” e art. 171, ambos do RPAF/99).

Cumpr-me, inicialmente, enfrentar a preliminar de nulidade do Auto de Infração.

A decisão, quanto ao ponto, não merece reparos, porquanto contidos os elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração, nos precisos termos dos artigos 38 a 41 do RPAF.

Sobre o tema, como cediço, além de outros requisitos previstos no art. 39 do RPAF, o auto de infração deve conter a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta, incluindo demonstrativos materiais do débito tributário devidamente discriminados em seus aspectos temporais em face da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, bem como a

indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação: *“a) em que se fundamente a exigência fiscal, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou acessória; b) tidos como infringidos; e c) em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente”*.

Ademais, conforme adequadamente analisado pelo julgado de piso, houve pleno desenvolvimento do contraditório e ampla defesa, inclusive com manifestação do Recorrente sobre todos os pontos presentes nos demonstrativos juntados aos autos, não havendo quaisquer evidências de vícios de ordem formal ou material ensejadores de eventual nulidade do Auto de Infração, notadamente após o atendimento da diligência de fls. 86/87, com a consequente reabertura de prazo para manifestação defensiva, devidamente efetuada às fls. 96/107.

Preliminar Rejeitada.

Quanto ao mérito, não vislumbro melhor sorte a socorrer o Recorrente. Com efeito, as respectivas razões recursais são, em integralidade, reprodução dos argumentos lançados na peça de defesa, contrapondo-se ao objeto das infrações 01, 02, 03 e 05, os quais foram validamente rechaçados na decisão de piso.

No particular, **não se verifica a oposição de impugnação específica do quanto decidido ou fundamentos hábeis a elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal conforme julgamento ora recorrido**, que caminhou pela total procedência da autuação em relação às referidas infrações.

Como cediço, o Processo Administrativo Fiscal baiano, a despeito de ser permeado pelo informalismo e garantia do contraditório e ampla defesa como pressupostos para a conformação dos fatos e circunstâncias constantes do processo, aí inclusas as alegações, argumentações e provas, todos no interesse do estabelecimento de ambiente adequado para a formação do convencimento do órgão julgador ao resolver as questões suscitadas no processo, não isenta o Recorrente dos deveres básicos relacionados aos argumentos que propõe.

Daí porque determina que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o Recorrente do ônus elisivo/modificativo do direito embandeirado pelo Fisco por meio do auto em julgamento, bem assim não lhe reconhece direito à recusa em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, ocasião que atrai, para a Recorrente, o ônus específico da prova, nos termos do que dispõem os arts. 140 a 143 do RPAF.

Neste sentido, a despeito de reconhecer expressamente a ocorrência de erro de fato na sua própria escrituração fiscal no campo específico das devoluções de vendas que, segundo justifica, foram incluídas na contagem dos estoques por falha na indicação da unidade de medida referente aos produtos devolvidos (pacotes em vez de caixas), e de defender que a sanação do erro dependeria da retificação da declaração da EFD ICMS/IPI dos anos de 2016 e 2017, nos termos da Cláusula décima terceira, inc. III do Ajuste SINIEF nº 002, de 03 de abril de 2009, não foi capaz a Recorrente de se desincumbir do ônus de demonstra-lo documentalmente.

Sobre o ponto, reproduzo eloquente trecho da decisão recorrida, diante da evidência da questão:

*“Por sua vez, os autuantes replicaram que não houve este tipo de problema, até porque da análise dos preços médios não se identifica qualquer discrepância mensal, sem falar no fato de que o contribuinte não apresentou – nem apontou – notas fiscais que acusassem disparidades de conversão de medidas entre as vendas e as eventuais devoluções. Segundo eles, consta apenas uma tabela impressa que pouco acrescenta às alegações empresariais.*

*Compulsando-se no CD de fl. 80 o arquivo excell denominado FornodeMinas\_Anexo\_E\_v1.xlsx, planilha NFE, e aplicando-se o filtro para selecionar as operações sob os CFOPs 1202 e 2202 (devoluções de vendas internas e interestaduais, respectivamente), esta relatoria encontrou aproximadamente 350 registros, em todos eles com indicação de caixas, seja qual for o produto pesquisado. Não se vê neles qualquer indicação de pacotes para as mercadorias objeto do levantamento de estoques, o que faz cair no vazio toda a argumentação defensiva.*

*Por seu turno, o demonstrativo de fl. 74, juntado pela defendente, não se escora em elementos probatórios consistentes.*

*Por extensão, inócuo também se torna o pedido de autorização para retificar os arquivos da EFD ICMS IPI de 2016 e 2017, em função de suposto erro na conversão das unidades de medida nas devoluções de vendas, visto*

*que, conforme consta nos levantamentos fiscais encartados na mídia de fl. 80, inexistem nestas operações indicação da unidade pacotes no lugar de caixas.”*

Improcedem, portanto, as pretensões recursais em relação às infrações 01, 02 e 03.

No que tange à infração 05, entendo por prejudicada, considerando que a matéria recorrida diverge expressamente do objeto da autuação e, conseqüentemente, do quanto decidido pela JJF.

E explico: no tocante à suposta falta de recolhimento a menor de ICMS na qualidade de sujeito passivo da substituição tributária, face a sua condição de atacadista de industrial, alega que a fiscalização não observou a norma do art. 12-A da Lei nº 7.014/96, que trata da antecipação parcial, de sorte que caso haja previsão legal de substituição tributária que encerre a fase de tributação, não há que se falar em antecipação parcial, conforme também disposto no art. 12, § 1º, III da Lei baiana do ICMS.

Do cotejo com a imputação original, afere-se que a acusação se relaciona às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes situados neste Estado, que abarcam waffles forno de minas, recebidos em transferência de estabelecimento industrial com alíquota do estado de origem de 7%, sendo que o autuado figura como filial atacadista, nada ligando-se à tese de resistência voltada à antecipação parcial, devida na entrada, **que não foi objeto de autuação**.

Portanto, não tendo o Recorrente se desincumbido do seu ônus específico, entendo que decisão de piso merece ser mantida em todos os seus termos.

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário e voto pelo NÃO PROVIMENTO, mantendo a Decisão de primeiro grau em seus termos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0003/21-9, lavrado contra **FORNO DE MINAS ALIMENTOS S/A.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar pagamento do imposto no valor total de **R\$ 51.838,56**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 19.837,44 e de 100% sobre R\$ 32.001,12, previstas no art. 42, incisos II, “e” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 09 de novembro de 2023.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS