

**A.I. Nº** - 281077.0018/21-0  
**AUTUADO** - BOM VAREJO SUPERMERCADO LTDA.  
**AUTUANTE** - ANDREA FALCÃO PEIXOTO  
**ORIGEM** - DAT NORTE / INFAZ RECÔNCAVO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 11/05/2023

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0073-02/23-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO INDEVIDO. a) AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS COM IMPOSTO PAGO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária. A autuante acatou parte das arguições da defesa. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente subsistente; **b) DUPLICIDADE DE LANÇAMENTO.** Infração não contestada. Infração subsistente; **c) VALOR APROPRIADO MAIOR QUE O DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL.** Para a compensação do ICMS, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento. A defesa não elidiu a acusação. Infração subsistente. **2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS.** Valor reduzido por acolhimento de parte de elementos de provas apresentados na defesa. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente subsistente. **3. RECOLHIMENTO A MENOR. a) DIVERGÊNCIAS ENTRE OS VALORES CONSTANTES NOS DOCUMENTOS FISCAIS (NF-E E NFC-E) E OS VALORES REGISTRADOS NA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL.** Alegações da defesa não acolhidas. Refutadas as arguições de nulidade da infração. Inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 55/2014. Infração subsistente; **b) ERRO NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA.** O art. 16, inc. I da Lei nº 7.014/96, exclui a alíquota de 18% para produtos da cesta básica, aplicando a alíquota de 7%. Excluídos itens da cesta básica. Infração parcialmente subsistente; **c) ERRO NO CÁLCULO DO IMPOSTO.** A autuante acatou parte dos argumentos da defesa. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente subsistente; **d) ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.** Arguições da defesa não acatadas. Infração subsistente. **4. OMISSÃO DE SAÍDAS. DOCUMENTOS FISCAIS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS.**

FALTA DE ESCRITURAÇÃO. Acusação não elidida. Infração subsistente. **5. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO ENQUADRADAS NO REGIME.** O recolhimento do ICMS antecipação tributária deve ser realizada antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, conforme art. 332, inc. II, alínea “b” do RICMS/2012. Infração subsistente. **6. MULTA. FALTA DE REGISTRO DE NOTAS FISCAIS NA ESCRITA. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS.** A autuada tacitamente reconheceu o cometimento da infração e não apresentou os necessários e indispensáveis elementos de prova na forma prevista pelo art. 123 do RPAF/99. Infração subsistente. Afastada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração foi lavrado em 21/12/2021, para exigir o crédito tributário no valor histórico de R\$ 173.668,27, acrescido de multa pela constatação das infrações a seguir descritas.

**INFRAÇÃO 01 – 001.002.006.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, para os fatos apurados em março de 2018 a março de 2019, maio, julho, agosto e outubro a dezembro de 2019. ICMS no valor de R\$ 1.121,12, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 9º e art. 29, § 4º, inc. II da Lei nº 7.014/96 c/com art. 290 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 02 – 001.002.020.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a lançamento de documentos fiscais em duplicidade, fatos apurados em março de 2019. ICMS no valor de R\$ 4,20 mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 31 da Lei nº 7.014/96, c/com art. 309, inc. I do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 03 – 001.002.040.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, fatos apurados em março a dezembro de 2018, janeiro a maio e julho de 2019. ICMS no valor de R\$ 20.983,54, mais multa de 60%, tipificada no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 29 e 31 da Lei nº 7.014/96, c/com art. 309, § 6º do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 04 – 002.001.003.** Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, fatos apurados março de 2018 a dezembro de 2019. ICMS no valor de R\$ 11.088,62, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 2º e art. 32 da Lei nº 7.014/96 c/com art. 332, inc. I do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 05 - 003.001.004.** O contribuinte recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos, divergência entre o documento fiscal e a EFD, para fatos apurados em março a junho, agosto a dezembro de 2018 e janeiro a dezembro de 2019. ICMS no valor de R\$ 117.143,79, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 24 a 26, 32 e art. 34, inc. III da Lei nº 7.014/96 c/com os artigos 215, 248, 255, 257 a 259, 263, 304 e 332 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 06 – 003.002.002.** Recolheu a menor ICMS em razão de aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, fatos apurados em março de 2018 a dezembro de 2019. ICMS no valor de R\$ 2.205,39, acrescido de multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 15, 16 e 16-A da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 07 – 003.002.004.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto para fatos apurados em março de 2018 a dezembro de 2019. ICMS no montante de R\$ 2.501,28, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 24 a 26 da Lei nº 7.014/96, c/com art. 305 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 08 – 003.002.005.** Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas. Fatos ocorridos em março de 2018 a dezembro de 2019. ICMS no montante de R\$ 795,21, mais multa de 60% tipificada no art. 42, inc. II, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 17 a 21 e art. 23 da Lei nº 7.014/96 (a depender da hipótese).

**INFRAÇÃO 09 – 005.005.003.** Omissão de saídas de mercadorias e/ou serviços decorrentes do não lançamento do documento fiscal nos livros fiscais próprios, apurada em abril a junho, agosto a dezembro de 2018 e janeiro a dezembro de 2019. ICMS no valor de R\$ 8.132,53, acrescido de multa de 100% tipificada no art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 2º, inc. I da Lei nº 7.014/96 c/com os artigos 215 e 216 do RICMS/2012.

**INFRAÇÃO 10 – 007.015.005.** Multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, para fatos apurados em março, maio, junho, agosto, outubro a dezembro de 2018 e fevereiro a dezembro de 2019. Multa de 60% sobre o imposto não recolhido no montante de R\$ R\$ 6.370,52, tipificada no art. 42, inc. II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: art. 12-A da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 11 – 016.001.006.** Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, sendo aplicada a multa percentual de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada no montante de R\$ 3.322,07, prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96.

Enquadramento legal: Artigos 217 e 247 do RICMS/2012.

A autuada através de seus advogados impugnou o lançamento, fls. 24 a 58, onde inicialmente demonstrou ser tempestiva a defesa e requereu o envio das intimações relativas ao presente processo para sua advogada, no endereço e *e-mail* indicado, sob pena de nulidade dos atos processuais.

Relata os fatos e transcreve as infrações para em seguida arguir nulidade do lançamento, sob o argumento de que o lançamento fiscal se baseou na análise dos arquivos magnéticos - EFD transmitidos pela autuada em 2018 e 2019.

Destaca que a infração 05, lhe imputou o recolhimento a menor do imposto em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declaração econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos e ainda decorrente de divergências entre os documentos fiscais e os arquivos da EFD.

Não obstante tenha constatado a existência de suposta divergência, poderá que a autuante não lhe intimou previamente para sanar as irregularidades de seus arquivos, vindo a lavrar o Auto de Infração sem observar o procedimento preconizado na Instrução Normativa 55/2014, que reproduz.

Observa que não se trata de descumprimento de dever meramente formal, pois, ao deixar de intimar o contribuinte antes da lavratura do Auto de Infração, a autuante indevidamente lhe retirou a possibilidade de auto regularização, que a Instrução Normativa 55/14 expressamente lhe assegura.

Acrescenta que a autuante, antes de lavrar o Auto, deveria lhe entregar listagem diagnóstico com as divergências encontradas, lhe orientar sobre os procedimentos a serem adotados para a regularização e somente na hipótese de regularmente intimado e orientado, não entregando os arquivos corrigidos é que deveria ser autuado com a aplicação das penalidades.

Conclui que a lavratura do Auto de Infração de forma antecipada, lhe retirou a possibilidade de voluntariamente sanar as divergências de seus arquivos, evitando a aplicação das penalidades impostas.

Anota que caso fosse intimada nos termos da IN 55/14, o que cogita para argumentar, não lhe foi entregue juntamente com o Auto de Infração a intimação que comprova o cumprimento do roteiro preconizado pela citada Instrução Normativa, e ainda que a autuante o tenha intimado, ao deixar de anexar ao Auto de Infração, a intimação com a listagem diagnóstico e a orientação sobre os procedimentos que poderiam ser adotados e a comprovação de que mesmo intimado deixou de atender, também não observou o procedimento formal obrigatório previsto tanto na instrução normativa quanto no RPAF.

Conclui que a declaração de nulidade é medida que se impõe, porque não se trata de descumprimento de requisito meramente formal do lançamento, sanável *a posteriori*, uma vez que não lhe foi concedido o prazo para a regularizar das supostas divergências dos arquivos, o presente Auto de Infração foi lavrado com visível cerceamento do direito de defesa, além do descumprimento do procedimento formal previsto na legislação aplicável, em clara ofensa do devido processo legal, princípio que norteia o procedimento administrativo fiscal estadual.

Lembra que de acordo com o parágrafo único do art. 142 do Código Tributário Nacional, a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade.

Portanto, como o procedimento formal não foi cumprido, resta descumprida também a legalidade objetiva de que cuida o art. 2º do RPAF, ante a constatada presença de vícios formais e a comprovada ofensa do devido processo legal e assim, reafirma seu pedido de reconhecimento da nulidade do Auto de Infração.

Transcreve como paradigma o Acórdão CJF nº 0391-12/18, que entende corroborar com a arguição da nulidade pretendida.

Sinaliza que a autuante utilizou dispositivo de lei já revogado para enquadrar a infração. No caso foi aplicado o art. 259 do RICMS/2012, dispositivo revogado em 21/12/2018 pelo Decreto nº 18.801, com efeitos a partir de 01/01/2019, conforme reproduz.

Explica que o Decreto nº 18.801/18 introduziu mudanças no RICMS, dentre as quais a disposição do art. 249 que trata do arquivo EFD e determina que o contribuinte obrigado, deve observar o Ajuste SINIEF 02/2009 e as especificações técnicas do leiaute do arquivo digital previsto no Ato COTEPE/ICMS nº 44/18 e no Guia Prático da EFD-ICMS/IPI, copiados.

Informa que as novas regras a serem observadas na escrituração do arquivo EFD, especialmente as especificações técnicas e o leiaute, previu expressamente a revogação das disposições em contrário então vigentes no RICMS, enumerando o art. 259 que determinava o atendimento das especificações técnicas estabelecidas no Convênio ICMS 57/95, transcrito.



Aduz que o presente caso traz fatos geradores supostamente ocorridos entre janeiro e dezembro de 2019, entretanto, não se trata da aplicação de dispositivo que estava vigente na época dos fatos, como permitiria o art. 144 do Código Tributário Nacional, mas da aplicação de dispositivo que já estava revogado muito antes dos fatos geradores ocorrerem, desde 01/01/2019.

Enfatiza que o revogado art. 259 do RICMS foi indevidamente utilizado para enquadrar as infrações supostamente ocorridas entre 01/01/2019 e 31/12/2019, período posterior a perda dos efeitos do dispositivo citado e não há nos autos nenhuma observação quanto ao limite temporal de aplicação do dispositivo exclusivamente aos fatos ocorridos em 2018.

Conclui que diante da aplicação de dispositivo revogado para enquadrar o lançamento, o Auto de Infração, não atende os requisitos estabelecidos no art. 39 do RPAF/99, copiado, que traz lista taxativa do que deve conter o Auto de Infração, quando não observada, contraria o art. 142 do CTN, comprometendo os requisitos de certeza, liquidez e exigibilidade do lançamento.

Aduz que ao aplicar dispositivo já revogado para fundamentar a exigência fiscal ou para aplicar penalidades por infração, a autuante agiu sem o necessário fundamento legal, ofendendo o princípio da legalidade, já que o ato normativo em questão, por força da revogação, está fora do ordenamento jurídico e não pode ser aplicado a situações posteriores a perda de sua validade, salvo na hipótese do art. 144 do CTN, o que não ocorre no caso.

Reafirma o pedido preliminar de nulidade do Auto de Infração por ofensa do art. 2º e 39 do RPAF, e também por descumprimento do art. 142 do CTN, em razão da utilização de dispositivo legal já revogado para fundamentar a exigência fiscal.

Diz que foi utilizado um dispositivo legal para fundamentar a aplicação da penalidade que não guarda relação com os fatos descritos no Auto de Infração em nítida incongruência entre a descrição da infração e o conteúdo do dispositivo utilizado no enquadramento da penalidade.

Esclarece que a autuante está alegando a ocorrência de divergências entre o valor do imposto escriturado na EFD e o constante dos documentos fiscais. Todavia, o dispositivo legal utilizado para fundamentar a penalidade trata de situação diversa, vez que foi aplicada a penalidade capitulada no inc. II, alínea “b” do art. 42 da Lei 7.014/96 que trata do desencontro entre o valor do imposto recolhido e aquele apurado na escrituração.

Aponta que descrição dos fatos no presente caso, parece ser exatamente a matéria de que trata a IN 55/14 no tópico DIVERGÊNCIA, diversa da situação trazida no dispositivo do inc. II, alínea “b” do art. 42 da Lei nº 7.014/96, de modo que também neste aspecto o Auto de Infração não preenche os requisitos formais de validade estabelecidos no art. 39, inc. V, alínea “c” que trata da tipificação da infração e da multa aplicada, razão pela qual, entende que deve ser declarado nulo sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.

Sinaliza que a autuação está desprovida de elementos probatórios uma vez que constatou que a autuante apenas descreveu os fatos e não trouxe os elementos probatórios para fundamentar suas acusações.

Narra que a autuante alegou que teria escriturado na EFD débito a menor que o destacado nos documentos fiscais, contudo, verificou que consta apenas resumo da diferença do ICMS - Anexo I e planilhas com relação de NF-e e NFC-e e com livro de saída, mas não há nenhum documento probatório das ocorrências efetivas das alegadas diferenças.

Acrescenta que também não há comprovação de que a apuração na EFD estaria em desacordo com a legislação do ICMS, pois o fato de haver suposta divergência entre o ICMS destacado da nota fiscal e aquele que foi apurado na EFD por si só não evidencia a insuficiência do recolhimento, posto que as notas fiscais poderiam também ter sido emitidas de forma incorreta, com imposto a maior, tendo a contribuinte feito a correção da apuração na escrita fiscal.

Afirma que conjectura tais hipóteses para demonstrar que o Auto de Infração não traz elementos probatórios suficientes para demonstrar a ocorrência da infração de recolhimento a menor de

ICMS, pois não está demonstrado por meio de documentação idônea que o imposto recolhido foi insuficiente em relação à legislação do ICMS sobre as mercadorias comercializadas.

Complementa que a autuante não apenas deixou de anexar qualquer documento comprobatório, como também não demonstrou que houve insuficiência do recolhimento. Em vez disto, limitou-se a apresentar planilhas, através das quais pretendeu comprovar a ocorrência das alegadas divergências e também de suposto recolhimento a menor do ICMS, lhe impondo o ônus da famigerada prova negativa.

Pontua que o fato de a autuante ter anexado apenas os demonstrativos de débito não atende aos requisitos do inc. II do art. 42 que expressamente menciona “*provas necessárias à demonstração do fato arguido*” e não apresentando as provas de suas alegações, ou seja, da existência de divergências entre a EFD e as notas fiscais e da insuficiência do recolhimento do ICMS, não apenas compromete a validade e a segurança do lançamento, como impõe indevidamente ao contribuinte o dever da prova negativa e também acarreta óbice ao justo julgamento do caso, já que o órgão julgador precisa apreciar as provas para formar seu convencimento, como determina o art. 153 do RPAF.

Observa que o inc. II do art. 41 e o art. 142 do RPAF deixam claro não caber apenas ao contribuinte autuado produzir as provas de sua inocência, antes da lavratura do Auto de Infração, cabe ao Fisco comprovar os fatos que alega contra o contribuinte para sustentar a autuação e justificar a penalidade aplicada, que no caso atinge o altíssimo patamar de 60%.

Destaca que o art. 142 do RPAF fala que serão presumidos verdadeiros os fatos afirmados pela parte contrária, quando a outra se recusar a comprovar fato controverso com elemento comprobatório de que disponha, que entende não se aplicar somente ao contribuinte, mas também ao Fisco, já que fala expressamente em recusa de qualquer parte.

Salienta ser dever do Fisco comprovar suas alegações antes de lavrar o Auto de Infração, ou no mínimo buscar os elementos probatórios necessários por meio de intimação do contribuinte ou de terceiros requisitando documentos e/ou informações, ou ainda por meio do cruzamento de dados ou do exame de documentos da própria base do estado, devendo tudo trazer aos autos para que o contribuinte possa tomar ciência e se defender.

Frisa que não é dado ao estado o direito de lavrar um Auto de Infração de quase meio milhão de reais que se faz acompanhar apenas de demonstrativos de débitos e de planilhas, sem nenhuma prova do fato alegado e sem mínima observância dos requisitos formais.

Transcreve lição de Hugo de Brito Machado Segundo e conclui acerca das alegadas divergências dos arquivos que como a autuante não trouxe qualquer elemento que comprove a existência de ditas divergência entre os arquivos, nem comprovou a insuficiência do recolhimento do ICMS, e que também não lhe intimou previamente para sanar tais inconsistências, se é que existem, tendo em vista que o ônus da prova cabe a quem alega o fato, entende a total insubsistência da infração.

Conclui que ante a falta de elementos que instruem e que comprovem minimamente os fatos alegados no Auto de Infração, suscita com base no art. 18, inc. IV, e no art. 41, inc. II do RPAF, a sua nulidade ou na melhor das hipóteses a nulidade da infração 05, que, como dito, além de não observar os requisitos formais de validade também não se faz acompanhar de documento probatório.

Sem prejuízo das preliminares de nulidade, passa a contestar o mérito das demais infrações.

Infração 01.

Verificou que há mercadorias que não estavam incluídas na substituição tributária em 2019, sendo garantido sobre estas o direito de aproveitamento do crédito e indica como exemplos o algodão em bolas, o pão de queijo e as hastes flexíveis.

### Infração 03.

Aponta que na maioria dos casos o crédito foi apropriado devidamente e traz como exemplo o caso das mercadorias sujeitas à base reduzida previstas no art. 268, inc. LII, “R” que dão direito ao crédito, bem assim as mercadorias que foram objeto de transferência entre os estabelecimentos do mesmo titular, matriz e filial, com o CFOP 5.152, e que mesmo não tendo destacado o crédito do imposto, gera o direito ao crédito.

Em relação à possibilidade do aproveitamento do crédito sobre as mercadorias transferidas entre matriz e filial, destaca que a autuante exige o ICMS sobre as mesmas operações nas infrações 04 (por exemplo NF-e nº 178 e nº 1.044) e 06 (exemplo: NF-e nº 770, 800, 912 e 937), portanto, se o imposto é devido naquelas infrações, o direito ao crédito, decerto deve ser assegurado nesta infração, não podendo se adotar linhas distintas para a mesma hipótese.

Acrescenta ter direito ao crédito as mercadorias não sujeitas à substituição tributária na época dos fatos, tendo direito legítimo de se apropriar dos créditos constantes das notas fiscais números 2.567, 2.521, 2.513 e 2.648, bem como de todo o valor do crédito incidente sobre as mercadorias: PEIXE BACALHAU SAI THE Kg – 03036300; BOBINA PICOTADA 35X50 – 39234000; LEITE LÍQ. PIRACANJUBA INTEGRAL 1 L – 04011010; LINGUIÇA PERDIGÃO MISTA FINA DEFUMADA Kg – 16010000; MARGARINA SADIA DELINE CR c/ SAL 250 g – 15171000; B2 RASA BRANCA TOTAL PLAST 400 – 39239000; FILME PVC p/ EMBALAR CANAÃ – 39204390 e CARNE CHARQUE JS PA Kg – 02102000.

Também diz que no demonstrativo da infração 03 constam diversas notas fiscais emitidas por atacadistas beneficiados pelo regime do Decreto nº 7.799 como, por exemplo, os fornecedores JBS S.A., CNPJ 02.916.265/0126-80; BRF S.A., CNPJ 01.838.723/0264-36 e RIO BRANCO ALIMENTOS, CNPJ 05.017.780/0047-89, em relação às quais teria se apropriado de crédito em valor superior ao destacado no documento fiscal.

Lembra que o ICMS é imposto de incidência não cumulativa por determinação constitucional, e que a não-cumulatividade, é norma cogente, autoaplicável, possuindo plena eficácia e não pode sofrer restrições, além daquelas previstas expressamente no próprio texto constitucional. Assim, somente na hipótese de isenção ou não incidência é que não haverá o direito ao crédito do imposto, pois o princípio da não-cumulativa não comporta outras exceções.

Afirma que no Auto de Infração, ao descrever a infração supostamente cometida, a autuante alegou que o contribuinte teria se aproveitado de crédito de ICMS em valor superior ao destacado na nota fiscal.

Frisa que de acordo com a matriz de incidência o ICMS incide sobre a circulação de mercadoria e não sobre o documento fiscal que retrata a operação. Desse modo, não é o simples destaque do ICMS na nota fiscal que garante o direito ao crédito do imposto, mas a efetiva circulação da mercadoria. E tanto é assim, que o próprio RICMS/2012 dispõe no § 7º do art. 309, que não será admitido para fins de crédito fiscal o valor do imposto destacado a maior na nota fiscal, demonstrando que o documento fiscal não é superior ao próprio fato tributário quando se trata de gerar direitos ou obrigações.

Anota que independentemente de o documento ter sido emitido por distribuidor que possui termo de acordo para reduzir a base de cálculo do ICMS, nos termos do Decreto nº 7.799, ou não, a redução da base de cálculo não está dentre as exceções ou limitações ao princípio da não-cumulatividade nos termos previstos na Constituição Federal, já que não figura na hipótese de isenção ou não incidência.

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



a regra constitucional, transcrevendo doutrina de Kiyoshi Harada a respeito da isenção e da não incidência, tendo sido matéria objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento do RE 161031.

Entende ser legítimo o seu direito ao crédito do ICMS, pois o mesmo não comporta limitações além daquelas previstas na Constituição Federal.

Quanto a infração 04 diz ter verificado que a maior parte das operações não são operações tributáveis, não sendo possível exigir o ICMS, conforme relaciona.

Operações de perda/roubo/extravio, referente as notas fiscais números: 104, 106, 129, 138, 150, 162, 718, 743, 753, 755, 777, 806 e 979, onde sobre estas não incide o ICMS por se tratar de operações de baixa do estoque por perda, roubo ou extravio. O tratamento tributário para tais hipóteses seria realizar o estorno do crédito, mas não exigir o imposto da saída, pois de fato as mercadorias não foram objeto de comercialização.

Salienta que assim determina o art. 30 da Lei nº 7.014/96 que transcreve e, portanto, as operações não se enquadram na hipótese descrita na infração, que exige o recolhimento do imposto como se as mercadorias tivessem sido comercializadas, isto é, como se fosse operações tributáveis.

Diz que também identificou exigência indevida do imposto sobre operações isentas ou com fase de tributação encerrada.

Operações com CFOP 5.929 - ECF - Já tributadas – NF-e números: 160, 224 e 990; operações com mercadorias isentas – NFC-e - 2018 e 2019, referentes aos produtos: açafrão, alecrim, cominho, folha de louro, orégano, erva doce, manjerona, manjeriço, POLPA FRUTAS INTEGRAL CACAU FRUTA; SAL CHURRASCO IODADO DIA 1 Kg.

Operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária com fase de tributação encerrada: 1905.31 BISCOITOS CREAM CRACKER; 19053100 MAIZENA INTEGRAL; PITU COLA LATA; 19023000 TALHARIM BOLONHESA; 18069000 ACHOCOLATADO PRONTO – NCM 1806; 22021000 BEBIDA MISTA CITRUS LA; 19053200 CHOCO WAFER; 19012000 MISTURA BOLO LARANJA DIA 400; 19012000 MISTURA BOLO CHOCOLATE DIA 400; 19012000 MISTURA BOLO CHOCOLATE MOUSSE; 19012000 MISTURA BOLO MILHO VERDE; 19012000 MISTURA BOLO TRADICIONAL; 19019090 MISTURA BOLO COCO 450 g; MISTURA BOLO FESTA D BENTA 400 g; MISTURA P/ BOLO CHO BROW; MISTURA P/ BOLO FLORESTA NEGRA; MISTURA BOLO FESTA 400 g; FABISE MISTURA BOLO LARANJA 400 g; FABISE MISTURA BOLO 390 g; VILMA CHOCOLATE MISTURA BOLO BAUNILHA 450 g; MARATA MISTURA BOLO CHOCOLATE 400 g; FABISE MISTURA BOLO FUBÁ DIA; MISTURA P/ BOLO AIPIM 450 g.

Conclui que a autuante classificou indevidamente as operações não sendo possível exigir o ICMS, pois não são tributadas ou já foram tributadas e/ou estão com fase de tributação encerrada.

Infração 05.

Aponta exigências indevidas em operações com NF-e, referentes a baixa do estoque por perda/roubo, sem a incidência do ICMS, conforme art. 30 da Lei nº 7.014/96: notas fiscais números 910, 955 e 1.011.

Infração 06.

Diz que mais uma vez está exigindo o ICMS sobre operações de baixa do estoque por perda e roubo: NF-e nºs: 104, 287, 484, 532, 563, 643, 755, 806, 845, 855, 876, 919, 1.011, 1.063 e 1.113. Nestas operações, o tratamento correto seria o estorno do crédito de acordo com o art. 30 da Lei nº 7.014/96.

Aponta que a autuante também exige o ICMS sobre operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular. Apesar disto, na infração 03 nega o direito de crédito sobre as mesmas operações como as retratadas nas notas fiscais 391, 509, 535, 575, 603, 857, 867, 938, 997 e 1.000.



Diante disto, ressalta ser preciso que o entendimento adotado na infração 03 sobre o creditamento seja alinhado com o entendimento adotado nesta infração, na qual está sendo cobrado o imposto. Se o imposto é devido nas operações de transferências, deve ser igualmente garantido o direito ao crédito.

Quanto as operações com NFC-e verificou que algumas mercadorias tiveram suas alíquotas majoradas indevidamente como é o caso das mercadorias descritas no art. 16, inc. I da Lei nº 7.014/96 que prevê alíquota de 7%: 11042300 - CANJICA AMARELA; 10059090 - MILHO PIPOCA DIA 500 g; 10059010 - MILHO PIPOCA YOKI; 11042300 - CANJICA; 1042300 - CANJICA BRANCA.

Infração 07.

Diz que existem exigências indevidas como o ICMS sobre mercadoria sujeita à substituição tributária em 2018 e sobre mercadoria isenta conforme, art. 265, inc. I, alínea “c” do RICMS/2012: 18069000 - ACHOCOLATADO SACHET; 19012000 - MISTURA BOLO COCO 450 g; 20089900 - POLPA DE FRUTA CACAU.

Infração 08.

Sinaliza que parte das notas fiscais arroladas se referem a operações de baixa do estoque por perda/roubo, sobre as quais não incide o ICMS, nos termos do art. 30 da Lei nº 7.014/96, sendo possível o estorno do crédito a exemplos das notas fiscais números: 150, 151, 386, 448, 532, 564, 646, 1085, 1.068, 718, 743, 979, 718, 855 e 875. Outra parte das notas se refere a operações de transferência, CFOP 5.152 - em relação às quais, reitera as razões expostas anteriormente nas operações na infração 03. Naquela infração, nega-se o crédito das entradas, mas nas saídas por transferência exige-se o tributo. Logo, se estas operações de transferências são consideradas como tributáveis, deve igualmente ser assegurado o direito ao crédito nas entradas por transferência.

Infração 09.

Foi aplicada a multa capitulada no inc. III do art. 42 da Lei nº 7.014/96, contudo, argui que o dispositivo não abarca a hipótese da infração, que no seu entender não tem respaldo no dispositivo invocado ou a infração não está corretamente enquadrada do ponto de vista legal. Seja como for, não pode prosperar em razão do teor do disposto no art. 39 do RPAF.

Infração 10.

Identificou a exigência indevida do ICMS antecipação sobre mercadoria sujeita à substituição tributária em 2019, como é o caso das misturas para bolo de NCM 1901.

Acrescenta que na condição de contribuinte que apura o imposto pelo regime de conta corrente fiscal, pode recolher o ICMS até o dia 09 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores. Quanto ao ICMS antecipação, se tratando de contribuinte credenciado, o recolhimento pode ser feito até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal nos termos do art. 332 do RICMS, portanto, a multa foi aplicada indevidamente sobre todas as operações.

Infração 11

Aduz que muitas das notas relacionadas contêm crédito de imposto destacado que totalizam R\$ 15.290,70. Muito embora a autuante tenha exigido débito do imposto nas infrações anteriores, ressalta que os créditos não foram lançados para compensação como deve ser feito em razão da não-cumulatividade do ICMS.

Afirma que constam enumeradas no demonstrativo diversas notas fiscais de devolução de vendas, em relação às quais também é permitido o aproveitamento do crédito do imposto nos termos do art. 454 do RICMS, não obstante, o valor de R\$ 172,27 não foi compensado pela auditoria.

Conclui que a falta do registro de entrada nestas situações lhe prejudica quando deixou de se creditar dos valores destacados nas notas fiscais omitidas da escrita, direito inafastável.

Apresenta duas planilhas - Anexos 1 e 2, onde enumera todas as notas fiscais, com a respectiva chave de acesso e valor do crédito do ICMS destacado.

Requer, com base no § 3º do art. 123 do RPAF a realização de diligência fiscal no sentido de verificar a existência das exigências indevidas e dos créditos não aproveitados pela auditoria, como exposto no item referente a cada infração acima.

Diz que para atender ao requisito exigido no art. 145 do RPAF, há diversas exigências indevidas como exposto ao longo da defesa; e há créditos não apropriados que não foram compensados pela auditoria, razão pela qual pugna pela realização de diligência.

Requer aos nobres julgadores que recebam a presente impugnação e a acolham integralmente para: (I) declarar a nulidade total do Auto de Infração; ou, (II) julgá-lo improcedente; e que (III) seja deferida a realização de diligência nos termos expostos.

Solicita desde já a juntada dos documentos anexos à presente defesa e ainda seja oportunizado prazo para manifestação e juntada de outros documentos que se façam necessários a depender do teor da manifestação fiscal e/ou do resultado da diligência.

Pugna pelo envio das intimações de todos os atos processuais para a advogada subscritora.

Na informação fiscal, fls. 72 a 83, a autuante transcreveu as infrações e as razões da defesa e quanto a arguição de nulidade, informou que a alegação é totalmente equivocada, descabendo a aplicação da Instrução Normativa nº 55/14, pois, não se trata divergências em arquivos magnéticos estabelecidos pelo Convênio ICMS 57/95. Trata-se divergências na EFD, de uso obrigatório para os contribuintes do ICMS inscritos no cadastro estadual, exceto para o microempreendedor individual e para os contribuintes optantes pelo Simples Nacional.

Assevera que o disposto nos artigos 2º, 18 e 41 do RPAF foi plenamente atendido, pois o lançamento foi baseado na EFD da autuada, que segundo a legislação, será considerada sem validade jurídica a retificação da EFD relativa a períodos em que o contribuinte esteja sob ação fiscal, artigos 51, § 2º e 3º do RICMS/BA.

Registra que durante esse tópico, a autuada com o intuito de se safar do recolhimento devido apurado na infração 05, suscitou a nulidade do lançamento pela falta de uma prévia intimação para sanar as irregularidades apuradas no levantamento fiscal, procedimento sem previsão legal.

Ressalta que a autuada, equivocadamente, equiparou sua Escrituração Fiscal Digital - EFD á Arquivos Magnéticos estabelecidos pelo Conv. ICMS 57/95 quando mencionou a obrigatoriedade de uma prévia intimação para sanar divergências, antes da lavratura do Auto de Infração. Alegação que não deve prosperar.

Quanto ao argumento da aplicação de dispositivo revogado para fundamentar a exigência fiscal, explica que a exigência fiscal não foi fundamentada no artigo revogado, uma vez que consta no enquadramento legal o art. 248 do RICMS/2012, copiado.

Informa que o art. 259 foi revogado pelo Decreto nº 18.801/2018, com efeitos a partir de 01/01/2019 e a infração contempla fatos geradores ocorridos entre 01/01/2018 e 31/12/2019.

Aponta que a infração 05 atende os requisitos estabelecidos no art. 39 do RPAF/99 e, portanto, a alegação não deve prosperar.

Ao tratar do argumento da inadequação do enquadramento legal da multa aplicada à descrição da infração, a transcreve e salienta que a autuada por escriturar na EFD a menor o valor do imposto destacado no documento fiscal apurou o valor do ICMS a menor do que o devido, conforme Demonstrativo 05, portanto, foi aplicada a multa de 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente.

Em relação a arguição da insubsistência da infração por insuficiência de elementos probatórios dos fatos imputados e que não foi comprovada a existência de divergências nos arquivos, assegura que a autuação contém todos os elementos probatórios da infração cometida.

Lembra que o arquivo da EFD foi transmitido ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, instituído pelo Decreto Federal nº 6.022/2007, e administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. O fato de haver divergência entre o ICMS destacado no documento fiscal e aquele que foi escriturado na EFD, já evidencia falta recolhimento do imposto destacado.

Diz que toda a documentação foi anexada ao Auto de Infração, bem como planilhas em Excel para melhor visualização e comprovação da irregularidade, demonstrando o recolhimento a menor do ICMS.

Assim a contestação não deve prosperar.

Quanto ao mérito, aborda individualmente as infrações.

#### Infração 01

Afirma que a defesa comete equívocos pois, não constam, no levantamento fiscal de 2019, as mercadorias hastes flexíveis e pão de queijo. Porém, a mercadoria algodão em bolas, NCM 5601.21.10, deve ser retirada do levantamento fiscal. Assim apresenta o Demonstrativo com a devida retificação - Demonstrativo 01-R, com o valor de R\$ 914,09.

#### Infração 02

Não foi contestada

#### Infração 03

A autuada sustenta que o crédito apropriado indevidamente é devido e justifica conforme itens de 1 a 5.

Quanto ao argumento da existência de mercadorias sujeitas à base reduzida previstas no art. 268, inciso LII, "r" que daria direito ao crédito fiscal, informa que o crédito foi assegurado no levantamento fiscal, porém a autuada se creditou a maior, sem considerar a redução da base de cálculo e o valor destacado no documento fiscal. Para ilustrar anexou DANFE da NF-e nº 19.250 onde se verifica que a autuada se creditou de R\$ 37,80 quando o valor devido é R\$ 25,20, ou seja, o ICMS foi creditado a maior, sem considerar a base de cálculo reduzida em 33,33%, conforme art. 268, inc. LII, alínea "r".

Em relação ao argumento de que foram arroladas mercadorias, objeto de transferência entre os estabelecimentos do mesmo titular, com o CFOP 5.152, que também daria direito ao crédito fiscal, mesmo não tendo sido destacado o crédito do imposto, lembra que o imposto é não-cumulativo e como afirmou a defesa, não foi cobrado o imposto na operação de transferência, ou seja, a matriz não recolheu aos cofres públicos o imposto devido na operação de transferência, portanto, alegação sem procedência legal.

Frente ao entendimento de que a autuada teria direito ao crédito sobre as mercadorias não sujeitas à substituição tributária na época dos fatos, garante que na apuração das irregularidades da infração 03 não foram incluídas mercadorias nesta situação. Assim, não deve ser lavada em consideração a arguição.

Em relação ao possível direito que a autuada teria dos créditos constantes das notas fiscais números 2.567, 2.521, 2.513 e 2.648, informa que tais notas fiscais acobertaram operações de transferências da matriz localizada em Amargosa. Teria o direito ao crédito se no documento fiscal houvesse o destaque do imposto pago na operação. Alegação não deve prosperar.

Quanto ao argumento de que o valor do crédito incidente sobre algumas mercadorias foi considerado indevido no levantamento fiscal, afirma que o valor do crédito destacado no documento fiscal foi considerado devido, contudo, a defesa insiste que tem direito a um crédito

inexistente. Diz que a autuada não considera a redução da base de cálculo se creditando a maior do valor destacado no documento fiscal que acobertou operações e/ou se creditou nas transferências dessas mercadorias da matriz sem o destaque no documento fiscal. Anexo DANFES de notas fiscais para elucidar a questão. A autuada aproveitou crédito de ICMS em valor superior ao destacado na nota fiscal. Alegações que não devem prosperar.

#### Infração 04

Apresenta as contrarrazões frente as contestações da autuada:

1. A cobrança referente as operações de perda/roubo/extravio: NF-e 104, 106, 129, 138, 150, 162, 718, 743, 753, 755, 777, 806, 979. Contestação que diz não prosperar, pois a autuada não efetuou o estorno do crédito das mercadorias objeto da perda/roubo/extravio;
2. A cobrança nas operações com CFOP 5.929 – ECF, já tributadas: NF-e 160, 224, 990. Contestação acatada, retirada do levantamento fiscal os documentos fiscais;
3. As operações com mercadorias acobertadas por NFC-e que são isentas açafrão, alecrim, cominho, folha de louro, orégano, erva doce, manjerona, manjerição, polpa de frutas integral de cacau. sal p/ churrasco iodado Dia 1 Kg. Informa ter retirado do levantamento as operações com polpa de cacau por estar contemplada no art. 265 do RICMS/2012. Quanto ao sal para churrasco e as demais mercadorias, entende que não são isentas do ICMS, portanto, a cobrança é devida.
4. Operações com mercadorias sujeitas à substituição tributária, com fase de tributação encerrada. Informa ter acatado apenas as alegações com relação a PITU COLA LATA e CHOCO WAFER, que foram retirados do levantamento.

Para as demais mercadorias, justifica que BISCOITOS CREAM CRACKER não consta no levantamento; TALHARIM BOLONHESA é uma massa recheada não está na substituição tributária, cobrança devida; assim como ACHOCOLATADO PRONTO e MAIZENA INTEGRAL. A mistura para bolo saiu da substituição tributária a partir de 01/01/2019 e não houve cobrança do ICMS em 2018 referente a essa mercadoria, alegação não acatada.

Apresenta o demonstrativo com a retificação - Demonstrativo 04-R, e a infração 04 passa a ter o valor devido de R\$ 10.879,47.

#### Infração 05.

Com relação a contestação da exigência do imposto nas notas fiscais números 910, 955 e 1.011 afirma que não deve prosperar, pois o imposto foi debitado no documento fiscal e o contribuinte deveria estornar o débito no Apuração, o que não aconteceu.

Infração mantida.

#### Infração 06

Lembra que a autuada discorda da exigência do ICMS sobre operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular. Entretanto, segundo a legislação é fato gerador do imposto a saída de mercadoria do estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, conforme art. 4º, inc. I, § 7º, inc. I do RICMS/BA.

Pontua que a autuada voltou a questionar o direito de crédito negado e exigido na infração 03 e explica que a infração 06, ao contrário do que afirma, só comprova que o imposto devido nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular não foi recolhido ou foi recolhido com alíquota diversa da prevista na legislação. Ou seja, as operações de transferências entre os estabelecimentos de titularidade da autuada mesmo não sendo tributadas nas entradas e nas saídas, é utilizado crédito pelas entradas, causando prejuízo aos cofres públicos.

Quanto a alegação da alíquota aplicada nas mercadorias: CANJICA AMARELA; MILHO PIPOC.DIA 500 g; MILHO PIPOCA YOKI; CANJICA e CANJICA BRANCA, afirma não proceder, pois não estão sob a luz do art. 16, inc. I da Lei nº 7.014/96 que prevê alíquota de 7%.



Infração mantida em sua totalidade.

#### Infração 07

A defesa contesta a exigência de ICMS sobre as mercadorias afirmando que são sujeitas à substituição tributária em 2018 e isenta, conforme art. 265, inc. I, alínea “c” do RICMS: ACHOCOLATADO SACHET; MISTURA BOLO COCO 450 g; e POLPA DE FRUTA CACAU. Retirou do levantamento as operações com polpa de cacau por estar elencada no art. 265 do RICMS.

Quanto ao item ACHOCOLATADO SACHET, diz não ser sujeita a substituição tributária, cobrança devida e em relação a MISTURA BOLO COCO 450 g, saiu da substituição tributária a partir de 01/01/2019 e não houve cobrança do ICMS em 2018 referente a essa mercadoria.

Afirma ter efetuado a retificação, conforme Demonstrativo 04-R, e a infração 07 passa a ter o valor devido de R\$ 2.498,37.

#### Infração 08

Quanto as alegações da inclusão de operações de baixa do estoque por perda/roubo, informa ter apurado que a autuada não estornou o crédito e quanto a alegação referente as operações de transferência - CFOP 5.152, pelas razões já expostas considera devida cobrança.

Infração mantida.

#### Infração 09

As alegações da autuada não devem prosperar. Mantida a infração.

#### Infração 10

Multa cobrada corretamente já que o contribuinte deixou de recolher a antecipação parcial em aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização.

Infração mantida.

#### Infração 11

Multa aplicada corretamente, 1% mercadoria que tenha entrado no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal.

Alegações não devem prosperar.

Conclui que efetuadas as retificações, o total do Auto de Infração em valor histórico, passa a R\$ 173.240,18, por ser de justiça.

Infração	Valor (R\$)	Observação
Infração 01	914,09	Retificado valor vide Demonstrativo 01-R
Infração 02	4,20	Mantido valor da Autuação
Infração 03	20.983,54	Mantido valor da Autuação
Infração 04	10.879,47	Retificado valor vide Demonstrativo 04-R
Infração 05	117.143,79	Mantido valor da Autuação
Infração 06	2.205,39	Mantido valor da Autuação
Infração 07	2.498,37	Retificado valor vide Demonstrativo 07-R
Infração 08	795,21	Mantido valor da Autuação
Infração 09	8.123,53	Mantido valor da Autuação
Infração 10	6.370,52	Mantido valor da Autuação
Infração 11	3.322,07	Mantido valor da Autuação
<b>Total</b>	<b>173.240,18</b>	

Informada acerca da revisão, fl. 84, a autuada retornou aos autos em nova manifestação, fls. 104 a 107, frente e verso, onde, demonstrou a tempestividade, reproduziu as mesmas arguições de nulidade e de mérito constantes na defesa.

A respeito da preliminar de nulidade de falta de prévia intimação e descumprimento da IN 55/14, refuta o entendimento da Fiscal por entender que a instrução foi concebida para orientar a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014/96. Além disto, acrescenta que a

instrução normativa traz em seu texto a definição de divergência que entende contemplar exatamente a hipótese do presente processo.

Aduz que a infração 05 trata de supostas divergências apuradas em arquivos eletrônicos e que a infração 11 aplica multa prevista no art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, restando inconteste que deve ser aplicada ao caso a orientação da Instrução Normativa 55/14 que obriga a autuante a fornecer antes da lavratura do Auto de Infração a listagem diagnóstico acerca das divergências encontradas nos arquivos.

Reitera a preliminar arguida, pois a própria autuante confirma não ter seguido o roteiro ali preconizado.

Quanto a aplicação de dispositivo revogado, art. 259 do RICMS aos fatos ocorridos após janeiro de 2019, ressalta que a infração 05 lhe imputou o suposto recolhimento a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos. Esta suposta divergência leva em consideração o dever do sujeito passivo de transmitir os arquivos eletrônicos que é objeto do revogado art. 259 do RICMS, ou seja, o cerne da questão é justamente a obrigação acessória então prevista no dispositivo revogado.

reitera que ao aplicar dispositivo já revogado para fundamentar a exigência fiscal ou para aplicar penalidades, a autuante agiu sem o necessário fundamento legal, ofendendo por assim dizer, o princípio da legalidade.

Acerca da inadequação do enquadramento legal da multa aplicada à descrição da infração 05, diz que a autuante não chegou a afastá-la, nem mesmo disse ser a preliminar improcedente. Assim, vê a alegação incontroversa, e considerando que o dispositivo invocado não se amolda à hipótese descrita no caso, reitera a preliminar de nulidade.

relativamente à insubsistência da infração por falta de elementos probatórios dos fatos imputados, afirma que o fato não está comprovado no processo. Conforme se depreende da descrição da infração 05, onde está sendo acusada de ter recolhido imposto a menor, e este fato não está comprovado, muito menos por simples planilhas.

Aconselha a autuante demonstrar a insuficiência do recolhimento apontando a mercadoria, a alíquota incidente, o valor recolhido versus valor devido, por exemplo, pois, o fato de apontar divergências entre documentos fiscais não comprova a insuficiência do recolhimento do imposto, pois a autuante não chegou sequer a apontar os valores do ICMS realmente devidos em cada mercadoria.

Aponta que o trabalho de auditoria se limitou tão somente a cruzar informações entre a EFD e a nota fiscal e exigir a diferença do imposto destacado, sem, contudo, demonstrar se o saldo remanescente, que diz ser devido, é realmente devido e ainda alega que não foi levado em consideração a mercadoria comercializada e o valor do imposto recolhido individualmente.

Reitera a preliminar arguida, pois a informação fiscal não trouxe informações suficientes para afastá-la.

Acerca do aproveitamento de crédito na infração 03, reafirma que a base reduzida não é condição limitadora para o direito ao crédito do imposto, cujo entendimento segue a decisão do STF já transcrita na defesa.

Em relação às operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, infrações 03, 06 e 08, reitera que não há um entendimento linear no Auto de Infração, pois ora exige o imposto e ora nega o crédito, inclusive justificando na falta de destaque do imposto no documento fiscal.

Relativamente à infração 04, a autuante alega que o contribuinte não teria efetuado o estorno do crédito das mercadorias objeto da perda, roubo, extravio.

Lembra que a infração trata da falta de recolhimento do imposto e não a falta de estorno do crédito que é objeto do art. 30 da Lei nº 7.014/96, dispositivo que não consta na fundamentação da infração 04. Além disto, o estorno do crédito não é objeto do processo.

O mesmo diz das infrações 05 e 08, na qual também alega a falta de estorno do crédito nas notas de perda, roubo, extravio, sem, contudo, comprovar a ocorrência nos autos.

Reitera as alegações defensivas, pois a informação fiscal não se mostrou capaz de elidi-las.

Sobre as infrações 09, 10 e 11 aponta que a autuante se limitou a reiterar as infrações e a reafirmar a correção das penalidades aplicadas

Reafirma as alegações defensivas, pois não há fatos novos alegados na informação fiscal suficientes para afastá-las.

Reforça seu pedido de diligência fiscal.

Conclui reiterando a defesa, pugnando pela nulidade do Auto de Infração ou por sua improcedência, assim como o pedido de diligência fiscal e também de envio das intimações de todos os atos processuais para a advogada subscritora.

Considerando que os autos foram encaminhados ao CONSEF para julgamento sem que a Fiscal tenha tomado conhecimento da manifestação da autuada, os membros da 2ª JJF decidiram, em sessão de pauta suplementar, converter o processo em diligência à INFAZ de origem para que o órgão preparador encaminhasse os autos para conhecimento da última manifestação da autuada e, sobre ela prestar nova informação nos termos do art. 127, § 6º do RPAF/99.

No cumprimento da diligência, a autuante, prestou nova informação, fls. 117 a 121, onde ao abordar a preliminar de nulidade pela falta de prévia intimação, reafirma se tratar de alegação infundada e já combatida, uma vez que no caso que não cabe a aplicação da Instrução Normativa nº 55/14, pois não se trata divergências em arquivos magnéticos estabelecidos pelo Convênio ICMS 57/95 e sim de divergências na EFD.

Quanto a alegação de que no texto do da infração 05 contém a palavra divergência e por isso remete a Instrução Normativa, diz não fazer sentido algum e esclarece que o termo “divergência” não é sinônimo da Instrução Normativa 55/14.

Afirma que também não há que se falar em listagem diagnostica acerca das divergências encontradas, o que classificou como uma abordagem totalmente equivocada.

A respeito da arguição de aplicação de dispositivo revogado, art. 259 do RICMS, reafirma que na autuação não foi aplicado tal dispositivo, uma vez que está bem claro no demonstrativo que a divergência ocorreu entre o documento fiscal e a EFD.

Quanto ao enquadramento legal da infração, destaca que o sistema de lançamento de crédito tributário – SLCT, contempla no enquadramento legal das infrações todos os dispositivos legais que embasam a escrituração fiscal, o que não justifica e não sustenta a legação da defesa

Acerca da inadequação do enquadramento legal da multa aplicada à descrição da infração 05, diz não haver inadequação do enquadramento legal. A autuada por escriturar na EFD a menor o valor do imposto destacado no documento fiscal, apurou o valor do ICMS a menor do que o devido, conforme Demonstrativo 05, sendo aplicada corretamente a multa de 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente. O dispositivo invocado se adequa à hipótese descrita no caso, portanto, não há que se falar em nulidade.

Lembra que a autuada alegou que a auditoria se limitou a cruzar informações entre a EFD e as notas fiscais e exigir a diferença do imposto destacado, sem demonstrar, com base na lei de incidência, se o saldo remanescente que diz ser devido é realmente devido e ainda que não foi levado em consideração a mercadoria comercializada e o valor do imposto recolhido individualmente.

Esclarece que o documento fiscal é o espelho da operação realizada, e o imposto destacado no documento fiscal é o devido. A autuada poderia ter demonstrado que o documento fiscal não foi emitido ou que foi objeto anulação, o que não foi comprovado. Portanto, a infração 05 procede totalmente.

A respeito do mérito acerca do aproveitamento de crédito na infração 03, repisa que a autuada se creditou a maior do que o imposto destacado no documento fiscal. fato incontestável, portanto, não há que se falar inobservância ao princípio da não cumulatividade, pois quem emitiu o documento só pagou o imposto destacado neste, assim, o destinatário só tem direito ao crédito do imposto efetivamente pago, ou seja, o valor destacado no documento fiscal.

Não houve qualquer limitação ao direito ao crédito como afirma a autuada.

Sinaliza que base de cálculo reduzida não é limitadora para o direito ao crédito do imposto, mas só tem direito ao crédito no valor do imposto calculado sobre a base de cálculo reduzida, conforme consta no documento fiscal que acobertou as operações objeto da infração 03.

Em relação às operações de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular - infrações 03, 06 e 08, diz que a autuação é coerente e embasada nos dispositivos legais, exigindo o imposto devido e excluindo os créditos indevidos.

Salienta que efetivamente o documento fiscal não é o fato gerador do ICMS, mas é o registro da operação e da circulação da mercadoria, do fato gerador do imposto. Quando a operação de circulação de mercadorias ocorre, o registro acontece através do documento fiscal e ele deve ser emitido observando os dispositivos legais.

Afirma ser totalmente equivocada a autuada ao afirmar que é devido o direito ao crédito, estando destacado ou não na nota fiscal.

Relativamente à infração 04, quanto a alegação de que a exigência seria devida sobre as operações de perda, roubo e extravio, lembra que apenas argumentou que a alegação de perda, roubo e extravio não deveria prosperar porque, se assim ocorresse, neste caso, de perda, roubo ou extravio a autuada deveria ter estornado o crédito pelas entradas dessas mercadorias e não simplesmente emitir documento sem o destaque do imposto.

Portanto, considera sem efeito as afirmações da autuada relativamente as infrações 04, 05 e 08, que segue a mesma linha de argumentação.

Sobre as infrações 09, 10 e 11, ressalta que a defesa não apresentou fatos novos na manifestação.

Quanto à necessidade de diligência fiscal, salienta que não ficou evidenciado erros que justifique sua realização assim como de perícia fiscal.

Conclui que a autuada não apresentou fatos novos em sua manifestação, apenas repetiu alegações sem fundamentos, já apresentadas na defesa.

É o relatório.

## **VOTO**

O Auto de Infração em análise imputou ao sujeito passivo a acusação de onze infrações tempestivamente impugnadas.

O sujeito passivo é contribuinte do ICMS, inscrito no Cadastro Estadual na condição Normal, estabelecido no município baiano de Amargosa exerce a atividade econômica principal de comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, dentre outras secundárias como lanchonetes, casas de chá, de sucos e similares.

O contribuinte foi notificado do início da ação fiscal em 09/11/2021 através do Termo de Início de Fiscalização recebido pelo seu representante, fl. 18, sendo posteriormente intimado a quitar o débito levantando no Auto de Infração ou apresentar defesa administrativa, através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fl. 21, cuja ciência ocorreu em 28/12/2021,



oportunidade que recebeu os demonstrativos analíticos e sintéticos das onze infrações, em arquivos eletrônicos, cujas cópias estão gravadas no CD, fl. 19.

Os demonstrativos são claros, explícitos e contém todos os elementos necessários ao perfeito entendimento das infrações, assim como está demonstrada a metodologia de cálculo do valor apurado como devido.

Preliminarmente a autuada arguiu nulidade da infração 05 sob os seguintes argumentos:

- i) Falta da prévia intimação para sanar as divergências nos arquivos magnéticos, em descumprimento da Instrução Normativa nº 55/2014, do art. 2º, art. 18 e art. 41 do RPAF/99;
- ii) Foi utilizado na fundamentação da infração, um dispositivo legal já revogado, qual seja, o art. 259 do RICMS/2012, em 21/12/2018 pelo Decreto nº 18.801/2019, com efeitos a partir de 01/01/2019;
- iii) Inadequação do enquadramento legal da multa aplicada à descrição da infração e incongruência entre a descrição da infração e o enquadramento legal da multa aplicada, cujo dispositivo traz uma situação diversa;
- iv) Insubsistência da infração por insuficiência de elementos probatórios dos fatos, art. 42, inc. II, RPAF, pois a autuante não comprovou a existência de divergências nos arquivos.

Inicialmente esclareço que a Instrução Normativa nº 55/2014, se presta a orientar a fiscalização quanto aos procedimentos na aplicação das multas referentes às infrações relacionadas com arquivos eletrônicos, previstas na Lei nº 7.014/96, referindo-se especificamente aos arquivos referentes a entrega de informações em arquivo eletrônico e com o uso de equipamento de controle fiscal ou de sistema eletrônico de processamento de dados, não tratando de Escrituração Fiscal Digital – EFD, caso dos autos.

A infração 05, apurou divergência entre o valor do ICMS informado em documentos e livros fiscais, declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos e o imposto recolhido no mesmo período, sendo que no caso específico, foi constatada divergência entre os valores do imposto destacado no documento fiscal e aqueles registrados na EFD.

Neste caso, está caracterizado que a escrita fiscal transmitida pelo contribuinte, não contém as inconsistências a que se refere a instrução normativa, mas divergências entre os valores informados referentes aos documentos fiscais e os valores do imposto recolhido, repito.

Importante registrar que o Ajuste SINIEF nº 02/2009 que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD, trata de consistência do leiaute do arquivo, conforme a cláusula décima, *in verbis*:

***Cláusula décima*** O arquivo digital da EFD gerado pelo contribuinte deverá ser submetido à validação de consistência de leiaute efetuada pelo software denominado Programa de Validação e Assinatura da Escrituração Fiscal Digital - PVA-EFD que será disponibilizado na internet nos sítios das administrações tributárias das unidades federadas e da RFB.

§ 1º O PVA-EFD também deverá ser utilizado para a assinatura digital e o envio do arquivo por meio da internet.

§ 2º Considera-se validação de consistência de leiaute do arquivo:

I - a consonância da estrutura lógica do arquivo gerado pelo contribuinte com as orientações e especificações técnicas do leiaute do arquivo digital da EFD definidas em Ato COTEPE;

II - a consistência aritmética e lógica das informações prestadas.

§ 3º O procedimento de validação e assinatura deverá ser efetuado antes do envio do arquivo ao ambiente nacional do Sistema Público de Escrituração Digital - SPED.

§ 4º Fica vedada a geração e entrega do arquivo digital da EFD em meio ou forma diversa da prevista nesta cláusula. (Grifos do relator).

De todo o exposto, resta claro a inaplicabilidade da Instrução Normativa nº 55/2014 no caso da infração 05, tampouco cabe a expedição de intimação prévia para retificação do arquivo

eletrônico da EFD transmitido, uma vez que o mesmo não apresentou as inconsistências que justificassem tal notificação do Fisco.

O art. 259 do RICMS/2012, citado como um dos fundamentos da infração, efetivamente foi revogado pelo Decreto nº 18.801/2018, com efeitos até 31/12/2018, tratava da obrigatoriedade do usuário de Emissão por Sistema Eletrônico de Processamento de Dados – SEPD de enviar o arquivo eletrônico à SEFAZ, atendendo as especificações técnicas estabelecidas no Convênio ICMS 57/95, e mantê-lo pelo prazo decadencial, contendo as informações atinentes ao registro fiscal dos documentos fiscais recebidos ou emitidos por qualquer meio, referentes à totalidade das operações de entrada e de saída e das aquisições e prestações realizadas no período de apuração.

Considera-se SEPD para fins fiscais a utilização de qualquer equipamento ou programa de informática para a emissão de livros e documentos fiscais ou formulários. O art. 71 do RICMS/2012 não permite o uso de SEPD para emissão de documentos fiscais, nas situações em que o contribuinte esteja obrigado à emissão de documento fiscal eletrônico, que é o caso da autuada.

Ou seja, o art. 259 do RICMS/2012, foi revogado por incompatibilidade com a obrigatoriedade do uso da EFD. Dessa forma não se observa nenhum vício na indicação de tal dispositivo, uma vez que o RPAF/99, no seu art. 19, assim prevê:

*Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.*

Ressalto que a descrição da infração e dos fatos são claros o bastante para descaracterizar qualquer vício formal.

A multa sugerida pela autuante, 60% do valor do imposto não recolhido tempestivamente em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido pelo contribuinte e o escriturado na apuração do imposto, prevista no art. 42, inc. II, alínea “b” da Lei nº 7.014/96, se mostra perfeitamente compatível com os fatos apurados e descritos, não existindo qualquer incongruência entre a multa e a infração apurada.

Também não existe falta de elementos probantes da infração, visto que a própria EFD serve de prova para o fato apurado.

Nesse sentido, lembro que o Código Civil – Lei nº 10.406/2002, assim estabelece no seu art. 226:

*Art. 226. Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.*

Já o Código de Processo Civil – Lei nº 13.105/2015, trata da matéria nos artigos 417 a 419, *in verbis*.

*Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.*

*Art. 418. Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.*

*Art. 419. A escrituração contábil é indivisível, e, se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto, como unidade.*

Assim, resta patente que a EFD, sendo os livros fiscais do contribuinte faz prova contra e a favor do mesmo.

O argumento se mostra totalmente desarrazoado, tendo em vista que a prova da infração está claramente demonstrada, que se constitui exatamente na escrita fiscal do contribuinte, por ele elaborada e transmitida, que reflete fielmente os fatos e ocorrências com repercussão fiscal, até prova em contrário.

Registro, por fim, que tendo o contribuinte identificado eventuais inconsistências ou divergências nos arquivos transmitidos da EFD, estes são passíveis de retificação, entretanto, deve-se necessariamente observar as determinações contidas no art. 251 do RICMS/2012, ou seja, “A retificação da EFD fica sujeita ao que estabelece a cláusula décima terceira do Ajuste SINIEF 02/2009”.

Ainda sobre as provas, a defesa aduziu que a autuante não as apresentou, deixando de comprovar a existência de divergências entre a EFD e as notas fiscais e da insuficiência do recolhimento do ICMS, o que no seu entendimento comprometeria a validade e a segurança do lançamento, lhe impondo indevidamente o dever da prova negativa, acarretando também óbice ao justo julgamento da lide à luz do art. 153 do RPAF.

Quanto ao ônus probatório, a regra vigente no direito sobre a distribuição, é de que o ônus cabe as partes, conforme art. 373, do Código de Processo Civil:

*Art. 373. O ônus da prova incumbe:*

*I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;*

*II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.*

Assim, o CPC atribui, ao autor, o ônus da prova do fato constitutivo de seu direito e ao acusado o ônus da prova dos fatos extintivos, impeditivos ou modificativos deste mesmo direito.

Considerando as hipóteses das presunções legais, o Fisco passa a ser dispensado da prova do fato gerador do tributo, exigindo-se, apenas a prova de indícios dos quais poderá ser deduzida a existência do fato gerador. Contudo, a regra legal de presunção não elimina o ônus probatório, não cabendo falar em inversão do ônus da prova, mas na sua distribuição.

Não basta o simples relato do Fisco constante no Auto de Infração, para caracterizar a ocorrência do fato gerador do imposto, assim como não é cabível exigir do contribuinte a apresentação de prova que possa elidir uma acusação fiscal fincada em um simples relato da autoridade Fiscal.

No caso em análise, a Fiscal trouxe aos autos, como prova, os registros da EFD e os recolhimentos efetuados pelo contribuinte, que conforme posto linhas acima, são fontes suficientemente seguras e com suporte legal para serem admitidas como prova lícita e satisfatória da ocorrência da infração.

Nessa esteira, caberia ao sujeito passivo o ônus da prova quanto aos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos que alegar. No caso de fatos constitutivos do direito do Fisco, se não houver prova da efetiva ocorrência do fato gerador, a alegação do contribuinte da sua não ocorrência seria suficiente para elidir a acusação e não poderia lhe ser atribuída o ônus da prova. O que não é o caso em apreço, tendo em vista que a infração foi provada pelo Fisco, cabendo, assim ao contribuinte apresentar a contraprova capaz de elidir a infração, o que não ocorreu.

Ressalto por fim, que nos termos do § 2º, do art. 373, do Código de Processo Civil de 2015, a distribuição do ônus da prova “*não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil*”, ou seja, a distribuição não pode gerar uma prova negativa, conhecida como prova diabólica para a outra parte, o que definitivamente não ocorre na lide em discussão.

Ademais, constato que o lançamento atende a todas as exigências legais e regulamentares previstas no Código Tributário Nacional, na Lei nº 3.956/81 – COTEB e no RPAF/99, uma vez que foi constituído por autoridade administrativa competente, consta determinada a matéria tributável, calculado o montante do tributo devido, identificado o sujeito passivo e a proposta da aplicação da penalidade com base na Lei nº 7.014/96.

O devido processo legal foi observado, não existindo qualquer violação aos princípios da ampla defesa e contraditório do contribuinte, de forma que o processo administrativo fiscal, encontra-se



apto a surtir os efeitos legais pretendidos, isento de quaisquer máculas que o possa inquinar de nulidades.

Indefiro o pedido de diligência, com base no art. 147 inc. I, alínea “a” do RPAF/99, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos e também o pedido de perícia técnica, com base no mesmo artigo, inc. II, alínea “b” uma vez que se tal providência se mostra desnecessária em vista de outras provas produzidas.

No mérito, passo a analisar cada infração separadamente para melhor entendimento.

A **infração 01**, acusa o contribuinte de uso indevido do crédito fiscal decorrente das aquisições de mercadorias com o pagamento do ICMS por substituição tributária.

A defesa alegou que no levantamento há mercadorias que não estavam incluídas na substituição tributária, portanto, teria direito ao crédito apropriado, listando a título exemplificativo os itens: algodão em bolas, pão de queijo e hastes flexíveis que, segundo afirmou, não estavam na substituição tributária em 2019.

A autuante, em sede de informação fiscal, declarou que não constam, no levantamento fiscal de 2019, as mercadorias hastes flexíveis e pão de queijo. Porém a mercadoria algodão em bolas, NCM 5601.21.10, deve ser retirada do levantamento fiscal, o que fez, resultando na revisão da infração e sua retificação.

Preliminarmente à análise, registro que acato o entendimento da Administração Tributária, já pacificado neste CONSEF, de que para se considerar a inclusão de um produto no regime da substituição tributária, é necessária, a existência de perfeita identidade entre a NCM do produto e a sua descrição.

Assim, foi a decisão exposta no Parecer da DITRI 25452/2012: “*ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Um produto está sujeito ao regime de substituição tributária quando possuir, cumulativamente, NCM e descrição de acordo com a norma vigente*”.

Idêntico entendimento foi manifestado no Parecer 11219/2010, o qual traz o seguinte posicionamento: “*Há de se informar, inicialmente, que, para a inclusão de um produto na Substituição Tributária, é necessário que haja a sua identidade não só com uma das definições contidas nos diversos itens do inciso II do art. 353 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Dec. nº 6.284/97, RICMS, como com a classificação na NCM prevista no mesmo item*”.

Isto posto, passo a examinar a revisão procedida pela autuante e constato que em 2018, consta o item pão de queijo com a NCM 1901.20.00.

O Anexo 1 ao RICMS/2012 no item 11.14.0, consta a NCM 1901.2 a seguinte descrição: “*Misturas e preparações para pães com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em embalagem inferior ou igual a 25 Kg.*”, que não corresponde ao produto arrolado no levantamento: PÃO DE QUEIJO TRADICIONAL, o que justifica a exclusão do levantamento.

De ofício, procedi ao ajuste do demonstrativo já revisado pela autuante, gravado no CD, fl. 102, e tenho a infração como parcialmente subsistente na forma do demonstrativo a seguir.

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
31/03/2018	09/04/2018	712,94	18,00	60,00	128,33
30/04/2018	09/05/2018	520,83	18,00	60,00	93,75
31/05/2018	09/06/2018	109,06	18,00	60,00	19,63
30/06/2018	09/07/2018	109,06	18,00	60,00	19,63
31/07/2018	09/08/2018	543,61	18,00	60,00	97,85
31/08/2018	09/09/2018	218,11	18,00	60,00	39,26
31/12/2018	09/01/2019	479,28	18,00	60,00	86,27
31/01/2019	09/02/2019	704,00	18,00	60,00	126,72
30/04/2019	09/05/2019	314,50	18,00	60,00	56,61
30/06/2019	09/07/2019	152,00	18,00	60,00	27,36
31/07/2019	09/08/2019	73,28	18,00	60,00	13,19



31/10/2019	09/11/2019	13,00	18,00	60,00	2,34
30/11/2019	09/12/2019	203,94	18,00	60,00	36,71
31/12/2019	09/01/2020	4,94	18,00	60,00	0,89
Total					748,54

A defesa não contestou a **infração 02**, cabendo aplicar o disposto no art. art. 140 do RPAF/99, ou seja, “*O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.*” Assim, tenho a infração como subsistente.

A **infração 03** acusa o contribuinte de utilizar crédito fiscal a maior que o imposto destacado no documento fiscal.

A defesa contestou a infração valendo-se do princípio da não cumulatividade do ICMS, alegando a glosa equivocada dos créditos fiscais decorrentes da inclusão no levantamento de operações com mercadorias (i) sujeitas à base reduzida previstas no art. 268, inc. LII, alínea “r” do RICMS/2012; (ii) objeto de transferência entre os estabelecimentos do mesmo titular, CFOP 5.152, sem o destaque do imposto; (iii) outras não sujeitas à substituição tributária na época dos fatos; e (iv) recebidas de atacadistas beneficiados pelo regime do Decreto nº 7.799/2000.

A autuante, refutou as arguições justificando que:

- i) O direito ao crédito fiscal foi assegurado no levantamento fiscal, porém a autuada se creditou do ICMS em valor maior que o destacado, sem considerar a redução da base de cálculo; como ocorreu na nota fiscal eletrônica nº 019.250 onde a autuada se creditou de R\$ 37,80 quando o valor do crédito é R\$ 25,20;
- ii) Segundo os artigos 28, 29 e 31 da Lei nº 7.014/96, o ICMS é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, se não foi cobrado o imposto na operação de transferência, não houve recolhimento aos cofres públicos do imposto devido na operação anterior, portanto, sem direito ao crédito fiscal;
- iii) Em relação a inclusão de mercadorias não sujeitas ao regime de substituição tributária, esclareceu que as operações a que se refere a defesa, correspondem às notas fiscais números: 002.567, 002.521, 002.513 e 002.648, que acobertaram operações de transferências da matriz, sem o destaque do imposto;
- iv) Quanto as mercadorias recebidas de atacadistas beneficiados com a redução da base de cálculo, constatou que a autuada aproveitou o crédito de ICMS em valor superior ao destacado na nota fiscal, desconsiderou o imposto anteriormente cobrado destacado no documento fiscal.

Compulsando os demonstrativos verifico totalmente pertinentes as razões expostas pela autoridade fiscal, que glosou os créditos apropriados de forma indevida por inobservância ao princípio da não-cumulatividade do ICMS.

A infração 03 é subsistente.

A **infração 04** reporta-se a acusação de falta de recolhimento do ICMS em razão ter sido praticadas operações tributadas como se fossem não tributadas, sobre a qual a defesa alaga ser improcedente sob os argumentos de que (i) a maior parte das operações arroladas não são tributáveis, como as operações decorrentes de perda, roubo ou extravio (NF-e nº: 104, 106, 129, 138, 150, 162, 718, 743, 753, 755, 777, 806 e 979; e (ii) foram incluídas operações isentas ou com fase de tributação encerrada: CFOP 5.929 – mercadorias já tributadas (NF-e nº 160, 224 e 990) e mercadorias isentas (NFC-e nº 002.018 e 002.019).

A autuante não acatou a arguição referente as notas fiscais referentes as operações de perda, roubo e extravio, vez que a autuada não efetuou o estorno dos correspondentes crédito das mercadorias objeto destas ocorrências, contrariando o previsto no art. 30 da Lei nº 7.014/96 e

acatou em parte a alegação da inclusão de mercadorias com fase de tributação encerrada ou beneficiadas com isenção.

Quanto as notas fiscais emitidas pela autuada para baixa do estoque por perdas decorrentes de roubo, deterioração ou extravio, ressalto o que determina o art. 30, inc. IV da Lei nº 7.014/96:

*Art. 30. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: (...)*

*IV - vier a perecer, deteriorar-se ou extraviar-se.*

O contribuinte deverá também observar o que prescreve o art. 312, § 2º e o art. 313, incisos I e II do RICMS/2012, *verbis*:

*Art. 312. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado, salvo disposição em contrário, sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento: (...)*

*§ 2º A escrituração fiscal do estorno de crédito será feita mediante emissão de documento fiscal, cuja natureza da operação será "Estorno de crédito", explicitando-se, no corpo do referido documento, a origem do lançamento, bem como o cálculo do seu valor, consignando-se a respectiva importância no Registro de Apuração do ICMS, no último dia do mês, no quadro "Débito do Imposto - Estornos de Créditos".*

(...)

*Art. 313. Em decorrência de furto, roubo, perecimento, desaparecimento, sinistro ou qualquer outra ocorrência, tendo a ocorrência sido verificada no trânsito, além das demais disposições regulamentares, observará, especialmente, o seguinte:*

*I - sendo venda com cláusula CIF, o remetente:*

- a) lançará normalmente no Registro de Saídas a nota fiscal que acobertava o transporte;*
- b) emitirá nota fiscal (entrada) para retorno simbólico e anulação do débito fiscal decorrente da saída;*
- c) emitirá nota fiscal para estorno do crédito relativo à entrada da mercadoria e baixa no estoque;*

*II - sendo venda com cláusula FOB:*

- a) a nota fiscal que acobertava o transporte será lançada normalmente no registro de saída pelo remetente e no Registro de Entradas pelo destinatário;*
- b) será emitida pelo destinatário nota fiscal para baixa no estoque e estorno do crédito fiscal relativo à entrada ou aquisição das mercadorias, ou para desincorporação do bem, conforme o caso.*

Ao consultar algumas notas fiscais eletrônicas citadas pela defesa, constato, a exemplo da NF-e nº 000.104, emitida em 17/04/2018, natureza da operação: PERDA ROUBO OU DETERIORACAO, CFOP 5.927, valor total dos produtos: R\$ 29,77 e ICMS destacado: R\$ 1,70, foi registrada na EFD como saída a título de estorno do crédito:

REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS													
CONTRIBUINTE BOM VAREJO SUPERMERCADO LTDA				INSCRIÇÃO ESTADUAL: 146772157				UF: BA		MUNICÍPIO: Amargosa - BA		PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/04/2018 a 30/04/2018	
CNPJ/CPF: 11.001.980/0002-44				CNPJ/CPF: 11.001.980/0002-44				UF: BA		MUNICÍPIO: Amargosa - BA		PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/04/2018 a 30/04/2018	
Data emissão	Data saída	Nº Documento	CFOP	Valor	Valor Operacional	Valor ICMST	Valor ICMS	Valor IPI	Valor PIS	Valor COFINS	Valor Total	Valor ICMS ST	Valor IPI
17/04/2018	17/04/2018	104	59	29,77	29,77	1,70	28,07	0,00	0,00	0,00	29,77	0,00	0,00
		000	5927	7,00	7,00	0,42	6,58	0,00	0,00	0,00	7,00	0,00	0,00
		000	5927	18,00	18,00	1,08	16,92	0,00	0,00	0,00	18,00	0,00	0,00
		040	5927	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

O mesmo ocorreu com a NF-e nº 000.777, emitida em 07/02/2019, natureza da operação: PERDA ROUBO OU DETERIORAÇÃO, CFOP 5.927; valor total dos produtos: R\$ 423,37 e ICMS destacado: R\$ 46,48, consta registrada na EFD, com débito do imposto:

REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS													
CONTRIBUINTE Bom Varejo Supermercado Ltda				INSCRIÇÃO ESTADUAL: 146772157				UF: BA		MUNICÍPIO: Amargosa - BA		PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/02/2019 a 28/02/2019	
CNPJ/CPF: 11.001.980/0002-44				CNPJ/CPF: 11.001.980/0002-44				UF: BA		MUNICÍPIO: Amargosa - BA		PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/02/2019 a 28/02/2019	
Data emissão	Data saída	Nº Documento	CFOP	Valor	Valor Operacional	Valor ICMST	Valor ICMS	Valor IPI	Valor PIS	Valor COFINS	Valor Total	Valor ICMS ST	Valor IPI
07/02/2019	07/02/2019	777	59	423,37	423,37	46,48	376,89	0,00	0,00	0,00	423,37	0,00	0,00
		000	5927	18,00	18,00	1,08	16,92	0,00	0,00	0,00	18,00	0,00	0,00
		040	5927	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
		000	5940	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Observações do Lançamento Fiscal:  
BCR 74,96 ICMSR 0,00 BCR 74,96 ICMSR 0,00

Dessas análises, constato que o contribuinte corretamente cumpriu o que determina a legislação quanto ao estorno do crédito de ICMS referente às perdas.

Assim devem ser excluídas do levantamento todas as notas fiscais com o CFOP 5.927 - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque decorrente de perda, roubo ou deterioração.

Constato que as notas fiscais referentes a estorno de crédito emitidas com o CFOP 5.927, constam relacionadas no demonstrativo com o CFOP 5.929 - Lançamento efetuado em decorrência de emissão de documento fiscal relativo à operação ou prestação também acobertada por documento fiscal do varejo.

O contribuinte também alegou a inclusão de mercadorias isentas como: polpa de cacau, açafrão, alecrim, cominho, folha de louro, orégano, erva doce, manjerona e manjerição.

A polpa de cacau efetivamente é isenta do ICMS conforme art. 265, inc. I, alínea “c” do RICMS/2012 e Convênio ICMS 39/91. Assim, esse item deve ser excluído do levantamento.

O citado dispositivo do RICMS/2012 no seu inc. I, alínea “a”, assim dispõe:

*Art. 265. São isentas do ICMS:*

*I – as saídas internas e interestaduais:*

*a) desde que não destinadas à industrialização, de produtos hortifrutícolas relacionados no Conv. ICM 44/75, exceto alho, amêndoas, avelãs, castanha da Europa e nozes (Conv. ICM 07/80);*

Por outro lado, o Convênio ICM 44/75, contempla: alecrim (inc. I, alínea “a” da Cláusula primeira); cominho (inc. I, alínea “c” da Cláusula primeira); erva doce (inc. I, alínea “d” da Cláusula primeira); manjerona e manjerição (inc. I, alínea “g” da Cláusula primeira), desde que em estado natural.

Os produtos arrolados nas notas fiscais incluídas no levantamento são decorrentes de processo industrial de desidratação e acondicionamento, o que lhe retira a condição “*hortifrutícolas em estado natural*”, portanto, não tributados normalmente, devendo ser mantidos no levantamento.

Quanto ao sal, verifico que consta no levantamento o SAL PARA CHURRASCO IODADO da marca DIA em embalagens de 1 Kg. A isenção prevista no art. 265, inc. II, alínea “d” do RICMS/2012 é o sal de cozinha, conforme Convênio ICMS 224/2017, ou seja, a isenção contempla as operações internas com produtos essenciais ao consumo popular, que compõem a cesta básica. O sal iodado para churrasco se constitui em uma mistura de sal grosso tipo I, iodato de potássio e antiumectante e ferrocianeto de sódio. Portanto, trata-se de produto normalmente tributado, devendo ser mantido no levantamento.

Em relação ao fubá de milho, tem razão a defesa, vez que se trata de mercadoria que goza da isenção prevista no art. 265, inc. II, alínea “d” do RICMS/2012.

Já a canjiquinha, trata-se produto normalmente tributado, conforme parecer da DITRI nº 20235/2018, cujo trecho transcrevo: “*O produto ‘canjiquinha de milho’ não está sujeito ao regime de substituição tributária nem é isento do ICMS. Os produtos de milho que são albergados pela isenção do imposto nas operações internas são o fubá de milho e a farinha de milho (RICMS, art. 266, inciso II, alínea ‘d’.*”. Portanto, deve ser mantido no levantamento.

A autuada também argumenta que foram incluídas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada, a exemplo: BISCOITOS CREAM CRACKER – NCM 1905.31; BISCOITOS MAIZENA INTEGRAL – NCM 1905.31.00; PITU COLA LATA – NCM 2208.90.00; TALHARIM BOLONHESA – NCM 1902.30.00; ACHOCOLATADO PRONTO – NCM 1806.90.00; BEB MISTA CITRUS LATA – NCM 2202.10.11; CHOCOLATE WAFER – NCM 1905.32.00; MISTURA PARA BOLO – LARANJA, BAUNILHA, MILHO VERDE, TRADICIONAL, CHOCOLATE, CHOCOLATE MOUSE, COCO, AIPIM - DIA 400 g – NCM 1901.20.00, 1901.90.90.



BISCOITOS CREAM CRACKER – NCM 1905.31 e BISCOITOS MAIZENA INTEGRAL – NCM 1905.31.00. O Anexo 1 ao RICMS/2012, vigente em 2018 traz a NCM 1905.31 nos item com as respectivas redações: **11.21.0:** “Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo; (exceto dos tipos ‘cream cracker’, ‘água e sal’, ‘maisena’, ‘maria’ e outros de consumo popular que não sejam adicionados de cacau, nem recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial)”; **11.21.1:** “Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo dos tipos ‘maisena’ e ‘maria’ e outros de consumo popular que não sejam adicionados de cacau, nem recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial, exceto o CEST 17.053.02.”; **11.21.2:** “Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo dos tipos ‘cream cracker’ e ‘água e sal’ de consumo popular.”; **11.22.0:** “Biscoitos e bolachas não derivados de farinha de trigo; (exceto dos tipos ‘cream cracker’, ‘água e sal’, ‘maisena’ e ‘maria’ e outros de consumo popular que não sejam adicionados de cacau, nem recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial).”; **11.22.1:** “Biscoitos e bolachas não derivados de farinha de trigo dos tipos ‘maisena’ e ‘maria’ e outros de consumo popular que não sejam adicionados de cacau, nem recheados, cobertos ou amanteigados, independentemente de sua denominação comercial, exceto o CEST 17.054.02.”; **11.22.2:** “Biscoitos e bolachas não derivados de farinha de trigo dos tipos ‘cream cracker’ e ‘água e sal’.”; **11.23.0:** “Biscoitos e bolachas derivados de farinha de trigo dos tipos ‘cream cracker’ e ‘água e sal’.”; **11.23.1:** “Biscoitos e bolachas não derivados de farinha de trigo dos tipos ‘cream cracker’ e ‘água e sal’.”, mesma redação no anexo vigente em 2019.

Portanto, dos itens BISCOITOS CREAM CRACKER – NCM 1905.31 e BISCOITOS MAIZENA INTEGRAL, o primeiro está sujeito a substituição tributária, devendo ser excluído do levantamento, enquanto o segundo não, devendo ser mantido no levantamento.

PITU COLA LATA – NCM 2208.90.00. No sítio da fabricante (<https://loja.pitu.com.br/kit-pitu-cola/p#>), consta a seguinte informação sobre a mercadoria: “Elaborada a partir da mistura de aguardente de cana com refrigerante à base de cola, a Pitú Cola é uma bebida gaseificada e refrescante, com teor alcoólico de 5%, ideal para ser consumida bem gelada”.

No Anexo 1 ao RICMS/2012 vigente em 2018, a NCM 2208.9, consta relacionada no item 3.17, com a seguinte descrição: “Bebida refrescante com teor alcoólico inferior a 8%.”, mesma situação para o anexo vigente em 2019 no item 3.19. Ou seja, trata-se de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, devendo ser excluída do levantamento.

TALHARIM BOLONHESA – NCM 1902.30.00. No Anexo 1 ao RICMS/2012 a NCM 1902.3, consta relacionada no item 11.16, com a seguinte descrição “Massas alimentícias tipo instantânea.”, mesma situação para o anexo vigente em 2019 no item 11.6. O produto é uma massa tipo instantânea, portanto, sujeita a substituição tributária. Deve ser excluída do levantamento.

ACHOCOLATADO PRONTO – NCM 1806.90.00. No Anexo 1 ao RICMS/2012, vigente em 2018, consta a NCM 1806.9 no item 11.4 com a seguinte redação: “Chocolates e outras preparações alimentícias contendo cacau, em embalagens de conteúdo igual ou inferior a 1 kg, excluídos os achocolatados em pó e ovos de Páscoa de chocolate.”. No anexo vigente em 2019, não consta mais a NCM. Portanto a mercadoria esteve sujeita a substituição tributária apenas em 2018, devendo ser excluída do levantamento somente nesse período.

BEBEDIDA MISTA CITRUS LATA – NCM 2202.10.11. A NCM 2202, consta no Anexo 1 ao RICMS/2012 vigente em 2018 no item 3.7 com a seguinte redação: “Refrigerante em garrafa com capacidade igual ou superior a 600 ml.” e no item 3.8 para os “Demais refrigerantes.”. Em 2019, o anexo traz a NCM nos itens 3.9: “Refrigerantes em garrafa com capacidade igual ou superior a 600 ml, exceto os classificados no CEST 03.011.01.” e 3.10 com a seguinte redação: “Demais refrigerantes, exceto os classificados no CEST 03.010.00 e 03.011.01.”. Ou seja, a mercadoria esteve sujeita a substituição tributária tanto em 2018 como em 2019, devendo ser excluídas do levantamento.



CHOCOLATE WAFER – NCM 1905.32.00. No Anexo 1 ao RICMS/2012, consta a NCM 1905.32 no item 11.24 com a seguinte descrição: “ ‘Waffles’ e ‘wafers’ - sem cobertura. ” e no anexo vigente em 2019 no item 11.14 com a mesma redação. Assim, trata-se de mercadoria sujeita a substituição tributária, devendo ser excluída do levantamento.

MISTURA PARA BOLO LARANJA, BAUNILHA, MILHO VERDE, TRADICIONAL, CHOCOLATE, CHOCOLATE MOUSE, COCO, AIPIM - DIA 400 g – NCM 1901.20.00, 1901.90.90.

As misturas para bolo, de forma ampla, constam no Anexo 1 ao RICMS/2012 relacionadas no item 11.14.3 com as NCM 1901.2 e 1901.90.9 associadas a seguinte redação “*Misturas e preparações para bolo com menos de 80% de farinha de trigo na sua composição final, em embalagem inferior a 5 Kg.*”. No anexo vigente em 2019, não consta mais as citadas NCM, portanto, as misturas para bolos não estavam mais sujeitas a substituição tributária.

Ou seja, das mercadorias relacionadas no levantamento enquadradas como misturas para bolos, estão sujeitos ao regime de substituição tributária as MISTURA PARA BOLO DE AIPIM, MILHO VERDE e FUBA DE MILHO, somente em 2018. Portanto, somente serão excluídos do levantamento os itens com essas características.

Procedi então, de ofício, aos ajustes, restando devido o ICMS conforme demonstrativo:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
31/03/2018	09/04/2018	3.774,39	18,00	60,00	679,39
30/04/2018	09/05/2018	5.443,78	18,00	60,00	979,88
31/05/2018	09/06/2018	2.057,61	18,00	60,00	370,37
30/06/2018	09/07/2018	558,72	18,00	60,00	100,57
31/07/2018	09/08/2018	422,11	18,00	60,00	75,98
31/08/2018	09/09/2018	557,17	18,00	60,00	100,29
30/09/2018	09/10/2018	330,22	18,00	60,00	59,44
31/10/2018	09/11/2018	572,62	18,00	60,00	103,07
30/11/2018	09/12/2018	672,11	18,00	60,00	120,98
31/12/2018	09/01/2019	500,28	18,00	60,00	90,05
31/01/2019	09/02/2019	8.789,05	18,00	60,00	1.582,03
28/02/2019	09/03/2019	2.552,94	18,00	60,00	459,53
31/03/2019	09/04/2019	1.671,02	18,00	60,00	300,78
30/04/2019	09/05/2019	365,17	18,00	60,00	65,73
31/05/2019	09/06/2019	1.565,67	18,00	60,00	281,82
30/06/2019	09/07/2019	3.134,78	18,00	60,00	564,26
31/07/2019	09/08/2019	1.495,42	18,00	60,00	269,18
31/08/2019	09/09/2019	1.050,14	18,00	60,00	189,03
30/09/2019	09/10/2019	631,56	18,00	60,00	113,68
31/10/2019	09/11/2019	1.465,67	18,00	60,00	263,82
30/11/2019	09/12/2019	3.864,39	18,00	60,00	695,59
31/12/2019	09/01/2020	18.226,83	18,00	60,00	3.280,83
Total					10.746,30

A **infração 05**, decorreu do recolhimento do ICMS a menor identificado pela divergência entre os valores recolhidos e o informado na escrita fiscal, tendo a autuada, além das preliminares de nulidades, já analisadas, arguido que foram incluídas operações de baixa do estoque por perda e roubo, portanto, operações sem incidência do ICMS, conforme o art. 30 da Lei nº 7.014/96.

A autuante refutou os argumentos, justificando como correta a cobrança, inclusive referente as notas fiscais números 000.910, 000.955 e 001.011 nas quais o imposto foi debitado e o contribuinte deveria estornar o débito na apuração, o que não aconteceu, conforme previsto nos artigos 307 e 308 do RICMS/2012.

Da análise do demonstrativo analítico em cotejo com os dados obtidos através de consulta ao Portal da Nota Fiscal Eletrônica e os dados referentes às notas fiscais arroladas no levantamento na Escrituração Fiscal Digital – EFD, constato verdadeiras as apurações da auditoria, pois claramente foram declarados na EFD, valores de ICMS a ser debitado na apuração mensal do imposto em valores inferiores aos destacados nas notas fiscais.

SECRETARIA  
DA FAZENDA

A título de exemplo, trago três notas fiscais de consumidor eletrônica – NFC-e, observando os valores de ICMS destacado e aqueles registrados na EFD.

NFC-e nº 10.362, emitida em 23/05/2018, consta destacado o ICMS de R\$ 2,00, contudo, fora registrado na EFD o imposto a débito no valor de R\$ 1,34, restando a ser pago a diferença de R\$ 0,66, conforme calculado no “Demonstrativo 05”:

**Chave de Acesso:** 2918 0511 0019 8000 0244 6500 3000 0103 6210 9374 7033

**Número NFC-e:** 09374703

**Data de Emissão:** 23/05/2018

#### Dados da NFC-e

Modelo	Série	Número	Data de Emissão	Data Saída/Entrada	Valor Total da Nota Fiscal
65	3	10362	23/05/2018 18:28:33-03:00		16,74

## ICMS

<b>Base de Cálculo ICMS</b>	<b>Valor do ICMS</b>	<b>Valor do ICMS Desonerado</b>	<b>Base de Cálculo ICMS ST</b>	<b>Valor ICMS Substituição</b>
11,16	2,00	0,00	0,00	0,00
<b>Valor Total dos Produtos</b>	<b>Valor do Frete</b>	<b>Valor do Seguro</b>		
16.74	0.00	0.00		

REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDA DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS														
CONTRIBUINTE: BOM VARSJO SUPERMERCADO LTDA										PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/05/2018 a 31/05/2018				
CNPJ/CPF: 11.001.980/0002-44		INSCRIÇÃO ESTADUAL: 145772157			UF: BA		MUNICÍPIO: Amargosa - BA							
Data emissão	Data saída	Nº. Doc.	Final	Modulo	SP	EST/OUT	Base	Indicador	Situação	CEP/CPF	ICMS	UF	Multiplicar	Parcela atual
		INTE	CFOP	CFOP			Alíquota ICMS				Valor ICMS		Base de Cálculo ICMS ST	Valor ICMS ST
														Valor 0%
23/05/2018	23/05/2018	48362		65				033	09					
			000	5103		12.003	16.74			11.18	2.34	0.00	0.00	0.00

NFC-e nº 73010, emitida em 30/07/2019. Consta destacado o ICMS de R\$ 23,99, contudo, fora registrado na EFD o imposto a débito no valor de R\$ 0,00, restando a ser pago a diferença de R\$ 23,99, conforme calculado no demonstrativo analítico:

**Chave de Acesso:** 2919 0711 0019 8000 0244 6500 5000 0730 1090 0073 0100

**Número NFC-e:** 00073010

**Data de Emissão:** 03/07/2019

### Dados da NFC-e

Modelo	Série	Número	Data de Emissão	Data Saída/Entrada	Valor Total da Nota Fiscal
65	5	73010	03/07/2019 09:41:12-03:00		133,20

## ICMS

<b>Base de Cálculo ICMS</b>	<b>Valor do ICMS</b>	<b>Valor do ICMS Desonerado</b>	<b>Base de Cálculo ICMS ST</b>	<b>Valor ICMS Substituição</b>
133,20	23,99	0,00	0,00	0,00
<b>Valor Total dos Produtos</b>	<b>Valor do Frete</b>	<b>Valor do Seguro</b>		
133,20	0,00	0,00		

REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS															
CONTRIBUINTE: Bom Varejo Supermercado Ltda CNPJ/CPF: 11.001.589/0002-44						INSCRIÇÃO ESTADUAL: 146772157		UF/BA		MUNICÍPIO: Amargosa - BA		PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/07/2019 a 31/07/2019			
Data emissão	Data Saída	Nº Nota	FINE	Modulo	SF usado	CFOP/SAT	Data	Substância	Emissão	CEP/CNPJ	SE	UF	Município	Valor social	
		INTER	TERMINA	CFOP	CFOP	Alíquota CMS	Valor Operac.	Bases de Cálculo CMS	Valor CMS	Bases de Cálculo CMS ST	Valor CMS ST	Valor IP			
03/07/2019	03/07/2019	73010		65			0,00	133,20	0,00		0,00			0,00	0,00

NFC-e nº 74302, emitida em 10/08/2019. Consta destacado o ICMS de R\$ 23,74, contudo, fora registrado na EFD o imposto a débito no valor de R\$ 3,57, restando a ser pago a diferença de R\$ 20,17, conforme calculado no “Demonstrativo 05”:

**Chave de Acesso:** 2919 0811 0019 8000 0244 6500 3000 0743 0215 5686 5544

**Número NFC-e:** 55686554

**Data de Emissão:** 10/08/2019

### Dados da NFC-e

Modelo	Série	Número	Data de Emissão	Data Saída/Entrada	Valor Total da Nota Fiscal
65	3	74302	10/08/2019 10:49:40-03:00		171,87

**ICMS**

<b>Base de Cálculo ICMS</b>	<b>Valor do ICMS</b>	<b>Valor do ICMS Desonerado</b>	<b>Base de Cálculo ICMS ST</b>	<b>Valor ICMS Substituição</b>
125,30	23,74	0,00	0,00	0,00
<b>Valor Total dos Produtos</b>	<b>Valor do Frete</b>	<b>Valor do Seguro</b>		
171,87	0,00	0,00		

REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE SAÍDAS DE MERCADORIAS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS													
CONTRIBUINTE: Bom Varejo Supermercado Ltda													
CNPJ/CPF: 11.001.980/0002-44				INSCRIÇÃO ESTADUAL: 148772157				UF/BA MUNICÍPIO: Amargosa - BA				PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/08/2019 a 31/08/2019	
Data emissão	Data saída	Nº Doc	CFOP	Modulo	UF saída	ICMS/ST	Data entrada	Modulo	CFOP/ST	Valor ICMS	Base de Cálculo ICMS	Valor ICMS ST	Valor ST
16/08/2019	16/08/2019	74388	65		BA								
		000	5102			27,00				13,25	13,25	3,57	0,00
		005	5405			0,00				49,57	0,00	0,00	0,00
		090	5102			0,00				112,05	0,00	0,00	0,00

Quanto as notas fiscais referentes as transferências entre os estabelecimentos da autuada, CFOP 5.152 - Transferência de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, lembro que o CONSEF já pacificou o entendimento que não incide o ICMS sobre tais operações, conforme Sumula do CONSEF nº 08 que assim se apresenta: “*Não cabe a exigência do ICMS nas operações internas de transferência de bens ou mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular*”.

Contudo, constato que nas notas fiscais referentes a estas operações foi destacado o ICMS. Portanto, como destacado deve ser registrado na EFD, o que ocorreu, porém, em valores inferiores, sendo também correta a exigência da diferença não registrada.

Em relação às notas fiscais de estorno de crédito por perdas, CFOP 5.949 - Outra saída de mercadoria ou prestação de serviço não especificado, ou CFOP 5.927 - Lançamento efetuado a título de baixa de estoque, lembro que o propósito da emissão destes documentos é exatamente registrar a débito o valor do imposto anteriormente creditado para fins de estorno do crédito conforme exigido pela legislação.

Portanto, quanto ao trabalho da Auditora não há reparos. Tenho a infração como subsistente.

Na **infração 06** está se exigindo o imposto recolhido a menor, devido a aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação.

A defesa alegou ser indevida a cobrança em virtude da inclusão de operações (I) referente a baixa do estoque por perda e roubo, NF-e nº: 104, 287, 484, 532, 563, 643, 755, 806, 845, 855, 876, 919, 1.011, 1.063 e 1.113; (II) de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, notas fiscais números 391, 509, 535, 575, 603, 857, 867, 938, 997 e 1.000; e (III) com NFC-e, nas quais algumas mercadorias tiveram suas alíquotas majoradas indevidamente.

A autuante, mantém a infração sob as seguintes justificativas:

- Segundo a legislação, é fato gerador do imposto a saída de mercadoria do estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, art. 4º, inc. I, § 7º do RICMS/BA. Nas operações de transferências entre os estabelecimentos de mesma titularidade, mesmo não sendo tributadas nas entradas e nas saídas, a autuada utilizou o crédito pelas entradas, causando prejuízo aos cofres públicos;
- Quanto as mercadorias: CANJICA AMARELA, MILHO PARA PIPOCA DIA 500 g, MILHO PARA PIPOCA YOKI, CANJICA e CANJICA BRANCA, não estão sob a égide do art. 16, inc. I da Lei nº 7.014/96 que prevê alíquota de 7%, pois são produtos que sofreram industrialização.

Após o exame do demonstrativo analítico da infração, constato que foi exigido o imposto decorrente da aplicação de alíquota diversa da prevista na legislação, incluindo diversos produtos inclusive as canjicas, milho para canjica e para pipoca.

O art. 16, inc. I da Lei nº 7.014/96, exclui a alíquota de 18% para produtos da cesta básica, aplicando a alíquota de 7%, *verbis*.

*Art. 16. Não se aplicará o disposto no inciso I do artigo anterior, quando se tratar das mercadorias e dos serviços a seguir designados, cujas alíquotas são as seguintes:*



I - 7% (sete por cento) nas operações com:

a) arroz, feijão, milho, macarrão, sal de cozinha, farinha, fubá de milho e farinha de mandioca;

No caso, é imprescindível para decidir a lide, analisar os produtos relacionados ao milho e saber se sobre estes se aplicariam a alíquota de 7% nas operações internas, como procedeu o contribuinte.

Sobre a matéria, tratando especificamente do item milho para canjica, compactuo com o entendimento da administração tributária conforme expressado no Parecer DITRI nº 3879/2021, cujo trecho segue transcrito.

*“O milho ‘in natura’ é submetido a limpeza, despeliculização, degerminação, moagem, classificação e envase. O canjicamento é o processo através do qual se faz separação do gérmen de milho da canjica, sendo uma etapa para fazer produtos derivados do milho. O grão de canjica é usado para fazer flocados, fubás, farinhas e creme de milho. Também é usado para fazer prato culinária regional, que Nordeste recebe o nome de mungunzá, em Minas Gerais é chamado de pururuca e no Rio de Janeiro de canjiquinha.*

*Portanto, nas operações internas com o produto ‘milho para canjica’ em estado natural, sem qualquer adição de outros ingredientes e não se encontra de pré-cozido, apenas com o milho despeliculizado, é tributado a alíquota de 7%, nos termos do art. 16, inciso I, alínea ‘a’ da Lei nº 7.014/96. ”*

Quanto ao milho para pipoca, existem diferenças entre este e o milho comum que segundo sítio da Universidade de Campinas – UNICAMP, assim pode ser caracterizada:

*“No milho comum, a quantidade de amido duro é pequena e o embrião ocupa mais espaço dentro do grão. Já no milho pipoca, o embrião é reduzido e o grão é praticamente todo preenchido pelo amido duro.*

*Quando aquecemos o milho comum, o amido duro também se expande, mas como sua quantidade é pequena e a casca é muito resistente, ele não vira pipoca.*

*Já o milho pipoca (Zea mays everta), possui a casca mais resistente à pressão do calor e só rompe quando o endosperma do grão estoura. Isto acontece porque contém mais água (entre 12 e 16%) e tem casca mais resistente do que o milho comum. ”*

A Diretoria de Tributação da Bahia - DITRI tem posicionamento claro sobre a alíquota a ser aplicada no caso de operações com milho para pipoca, conforme Parecer nº 3451/2019, cuja ementa segue reproduzida.

*“ICMS. ALÍQUOTA. A alíquota aplicada nas operações internas com produtos da cesta básica, incluindo-se o ‘milho de pipoca’ comum, por tratar-se de milho em estado natural, é 7%. Lei 7.014/96, art. 16, inciso I, ‘a’ ”.*

Posso citar ainda o Parecer DITRI nº 3067/2008, cuja ementa, assim expressa: *“ICMS. Consulta. As operações internas com milho (aí incluídos o milho para pipoca e o milho destinado ao preparo de mungunzá), são tributadas pela alíquota reduzida de 7% (sete por cento), na forma prevista no art. 51, inciso I, alínea ‘c’, do RICMS/Ba, visto que os mesmos se caracterizam como produtos da cesta básica”.*

Ou seja, para as operações internas com milho para pipoca, milho comum, canjica ou milho para canjica, a alíquota a ser aplicada no cálculo do imposto é 7%.

Constato que no “Demonstrativo 06”, constam listadas diversas operações com os itens acima, onde está se exigindo o ICMS a alíquota de 18%, portanto, não cabe tal exigência, estando correto o entendimento do contribuinte quando tributou com a alíquota de 7%, devendo estes itens serem excluídos do levantamento.



Assim, procedi de ofício a revisão do levantamento, e tenho a infração como parcialmente subsistente conforme demonstrativo:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
31/03/2018	09/04/2018	41,61	18,00	60,00	7,49
30/04/2018	09/05/2018	70,17	18,00	60,00	12,63
31/05/2018	09/06/2018	111,17	18,00	60,00	20,01
30/06/2018	09/07/2018	172,72	18,00	60,00	31,09
31/07/2018	09/08/2018	75,33	18,00	60,00	13,56
31/08/2018	09/09/2018	71,53	18,00	60,00	12,87
30/09/2018	09/10/2018	113,26	18,00	60,00	20,39
31/10/2018	09/11/2018	313,71	18,00	60,00	56,47
30/11/2018	09/12/2018	135,81	18,00	60,00	24,45
31/12/2018	09/01/2019	123,66	18,00	60,00	22,26
31/01/2019	09/02/2019	37,00	18,00	60,00	6,66
28/02/2019	09/03/2019	37,06	18,00	60,00	6,67
31/03/2019	09/04/2019	130,45	18,00	60,00	23,48
30/04/2019	09/05/2019	46,17	18,00	60,00	8,31
31/05/2019	09/06/2019	665,26	18,00	60,00	119,75
30/06/2019	09/07/2019	1.420,22	18,00	60,00	255,64
31/07/2019	09/08/2019	322,72	18,00	60,00	58,09
31/08/2019	09/09/2019	69,61	18,00	60,00	12,53
30/09/2019	09/10/2019	4,28	18,00	60,00	0,77
31/10/2019	09/11/2019	84,94	18,00	60,00	15,29
30/11/2019	09/12/2019	18,67	18,00	60,00	3,36
31/12/2019	09/01/2020	706,07	18,00	60,00	127,09
<b>Total</b>					<b>858,86</b>

Por erro na apuração do imposto, está sendo exigido o ICMS recolhido a menor na **infração 07**, sobre a qual a defesa alegou ser indevida a cobrança por ter incluído mercadoria sujeita à substituição tributária em 2018 e outras isentas, conforme o art. 265, inc. I, alínea “c” do RICMS/2012, relacionando as mercadorias: NCM 1806.90.00 - ACHOCOLATADO SACHET, NCM 1901.20.00 – MISTURA PARA BOLO DE COCO 450 g e a NCM 2008.99.00 - POLPA DE FRUTA CACAU.

A autuante revisou o levantamento, acatando parte dos argumentos, excluindo as operações com POLPA DE CACAU, por ser produto isento conforme art. 265 do RICMS/BA e ACHOCOLATADO SACHÊ, por não ser mercadoria sujeita a substituição tributária.

Tendo verificado a correta revisão procedida pela autuante, a acolho e tenho a infração como parcialmente subsistente, conforme demonstrativo:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Alíquota	Multa	Valor Histórico
31/03/2018	09/04/2018	102,00	18,00	60,00	18,36
30/04/2018	09/05/2018	123,17	18,00	60,00	22,17
31/05/2018	09/06/2018	229,17	18,00	60,00	41,25
30/06/2018	09/07/2018	863,22	18,00	60,00	155,38
31/07/2018	09/08/2018	751,11	18,00	60,00	135,20
31/08/2018	09/09/2018	873,61	18,00	60,00	157,25
30/09/2018	09/10/2018	915,67	18,00	60,00	164,82
31/10/2018	09/11/2018	947,22	18,00	60,00	170,50
30/11/2018	09/12/2018	1.141,11	18,00	60,00	205,40
31/12/2018	09/01/2019	1.351,22	18,00	60,00	243,22
31/01/2019	09/02/2019	1.011,78	18,00	60,00	182,12
28/02/2019	09/03/2019	1.130,28	18,00	60,00	203,45
31/03/2019	09/04/2019	1.430,56	18,00	60,00	257,50
30/04/2019	09/05/2019	1.337,89	18,00	60,00	240,82
31/05/2019	09/06/2019	576,17	18,00	60,00	103,71
30/06/2019	09/07/2019	103,78	18,00	60,00	18,68
31/07/2019	09/08/2019	116,83	18,00	60,00	21,03
31/08/2019	09/09/2019	238,61	18,00	60,00	42,95
30/09/2019	09/10/2019	142,17	18,00	60,00	25,59
31/10/2019	09/11/2019	151,67	18,00	60,00	27,30
30/11/2019	09/12/2019	200,72	18,00	60,00	36,13
31/12/2019	09/01/2020	141,89	18,00	60,00	25,54
<b>Total</b>					<b>2.498,37</b>

Quanto a **infração 08**, onde está sendo exigido o ICMS recolhido a menor por erro na determinação da base de cálculo, a defesa alegou que parte das notas fiscais se referem a operações de baixa do estoque, sobre as quais, entende não incidir o ICMS, nos termos do art. 30 da Lei nº 7.014/96 e outra parte das notas trata de operações de transferência, CFOP 5152, sobre as quais deve ser assegurado o direito ao crédito nas entradas.

A autuante, corretamente manteve a exação original.

Considerando tudo já exposto em relação as operações cuja emissão da nota fiscal se refere a estorno de crédito, está equivocado o entendimento da defesa, o mesmo se aplica às operações de transferência.

A infração 08 é subsistente.

Na **infração 09** se exige o imposto decorrente da falta de registro de documento fiscal na escrita – EFD, tendo a defesa alegado apenas que a multa sugerida não “*abarca a hipótese ventilada na infração*”.

A autuante esclareceu que a multa se adequa a infração apurada, estando correta, com base no art. 42, inc. III, alínea “g” da Lei nº 7.014/96, *verbis*:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: (...)*

*III - 100% (cem por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente, apurando-se a ocorrência de:*

*g) outras omissões de receitas tributáveis constatadas por meio de levantamento fiscal, inclusive mediante levantamento quantitativo de estoque.*

Tendo a autuada tacitamente admitido a infração, concordo com o entendimento da autuante e tenho a infração como subsistente.

Em relação a **infração 10**, que exige o ICMS Antecipação Parcial, não recolhido, a defesa arguiu que não cabe exigir a antecipação tributária sobre mercadoria sujeita à substituição tributária no exercício de 2019, como é o caso das misturas para bolo, NCM 1901.

Alegou ainda que apura o imposto pelo regime da conta corrente fiscal, portanto, poderia recolher o ICMS antecipação, por ser credenciado, até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal nos termos do art. 332 do RICMS/BA.

No caso das misturas para bolo, como já exposto linhas acima, em 2019 não mais havia previsão da substituição tributária para estas mercadorias.

Quanto ao prazo para recolhimento da antecipação parcial, deve-se observar o que prevê o art. 332, inc. III, alínea “b” do RICMS/2012:

*Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito: (...)*

*III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo: (...)*

*b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS.*

Ou seja, o recolhimento do ICMS antecipação tributária deve ser realizada antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, sendo esta a regra geral aplicada a todos os contribuintes.

O prazo previsto no § 2º do citado dispositivo regulamentar, qual seja, até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal, corresponde a uma exceção à regra geral, concedida pela administração tributária para os contribuintes que atendam a alguma exigências, dentre as quais, que esteja adimplente com o recolhimento do ICMS, inc. III do § 2º do art. 332 do RICMS/2012, o que não se aplica ao presente caso.

Portanto, não há reparos a fazer ao lançamento. A infração é subsistente.

A **infração 11** versa sobre a multa percentual sobre o valor de cada documento fiscal não registrado na escrita fiscal.

A defesa não nega o cometimento do ilícito, apenas arguiu que arcou com prejuízo decorrente do fato de que muitas das notas relacionadas contêm crédito de imposto destacado que totalizam o valor R\$ 15.290,70, valor que não foi considerado para compensação, como deveria ter sido feito, em razão da não-cumulatividade do ICMS.

Indicou ainda a inclusão de diversas notas fiscais de devolução de vendas, em relação às quais entende ser também permitido o aproveitamento do crédito do imposto nos termos do art. 454 do RICMS/2012, fato também desconsiderado pela autuante.

Esclareço, por oportuno, da necessidade de o contribuinte proceder ao registro dos documentos fiscais na sua escrituração fiscal, por se tratar de uma obrigação acessória prevista em lei, que exige o registro em sua EFD de todas as entradas e saídas de mercadorias, bens ou serviços, ocorridas no seu estabelecimento.

Em relação ao argumento trazido pela defesa da falta de consideração de eventuais créditos fiscais, lembro que não se está cobrando imposto, tão somente a multa por descumprimento de obrigação acessória sem nenhuma relevância a situação tributária da operação ou da mercadoria tampouco o destaque do imposto. Portanto, inaplicável a consideração de eventuais valores do imposto como crédito.

Ressalto que a falta dos registros das notas fiscais no respectivo livro fiscal, conforme previsto nos artigos 217 e 247 do RICMS/2012, autoriza o Fisco aplicar a penalidade por descumprimento de obrigação acessória conforme o art. 42, inc. IX da Lei nº 7.014/96, correspondente a 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas ou serviços prestados, que entraram no estabelecimento.

A lei não excepciona qualquer operação ou prestação, frente as dificuldades impostas à fiscalização decorrente desta falta de registro que se traduz em sério prejuízo ao Fisco, o que justifica e autoriza a imposição da sanção tributária.

Para elidir a acusação é necessário a apresentação de prova irrefutável do registro na EFD, prova não apresentada pela autuada, que sequer esclareceu as razões da falta de registro dos documentos fiscais arrolados no “*Demonstrativo 11*”.

Ademais, os documentos não registrados foram emitidos eletronicamente e estão armazenados nos registros de todos os entes tributantes, fato que dota o Fisco de pleno conhecimento e controle das operações realizadas entre os contribuintes.

Assim, tenho tal infração como subsistente.

O resultado do julgamento segue assim resumido:

Infração		Valores -R\$		Resultado
		Lançado	Julgado	
Infração 01	001.002.006	1.121,12	748,54	PARCIALMENTE SUBSISTENTE
Infração 02	001.002.020	4,20	4,20	NÃO CONTESTADA
Infração 03	001.002.040	20.983,54	20.983,54	PROCEDENTE
Infração 04	002.001.003	11.088,62	10.746,30	PARCIALMENTE SUBSISTENTE
Infração 05	003.001.004	117.143,79	117.143,79	PROCEDENTE
Infração 06	003.002.002	2.205,39	858,86	PARCIALMENTE SUBSISTENTE
Infração 07	003.002.004	2.501,28	2.498,37	PARCIALMENTE SUBSISTENTE
Infração 08	003.002.005	795,21	795,21	PROCEDENTE
Infração 09	005.005.003	8.132,53	8.132,53	PROCEDENTE
Infração 10	007.015.005	6.370,52	6.370,52	PROCEDENTE
Infração 11	016.001.006	3.322,07	3.322,07	PROCEDENTE
Totais		173.668,27	171.603,93	

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **281077.0018/21-0**, lavrado contra **BOM VAREJO SUPERMERCADO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 161.9011,34**, acrescido das multas de 60%, sobre R\$153.778,81 e de 100% sobre R\$8.132,53, prevista no art. 42, VII, alínea “a”, inc. II, alíneas “a”, “b” e inc. III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentual e por por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 9.692,59**, tipificada no art. 42, inc. II, “d” e IX do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de abril de 2023.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – RELATOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR