

A. I. N° - 102148.0067/22-6  
AUTUADO - PET NORTE COMÉRCIO LTDA.  
AUTUANTE - MARCOS VENÍCIUS BARRETO MAGALHÃES  
ORIGEM - DAT METRO / INFAS VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 25/07/2023

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0126-03/23-VD**

**EMENTA: ICMS.** FALTA DE RECOLHIMENTO. REGISTRO DE APURAÇÃO. OPERAÇÕES NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. Imputação efetuada com base em levantamento de conta corrente fiscal. Autuado não apresentou elementos suficientes para elidir a exigência fiscal. Rejeitada a preliminar de nulidade. Decretada de ofício a redução da multa aplicada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 23/09/2022, refere-se à exigência de R\$ 313.655,93 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 002.001.002: Falta de recolhimento nos prazos regulamentares do ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de março a julho de 2020; agosto a novembro de 2021.

Consta, na descrição dos fatos, que o Contribuinte desenquadrado do Simples Nacional retroativamente, deixou de escriturar as suas operações de entradas e saídas bem como não efetuou pagamento do imposto devido. Foi refeito a sua conta corrente com base nos documentos de entradas e saídas.

O Autuado apresentou impugnação às fls. 397 a 404 do PAF. Comenta sobre a tempestividade da defesa e diz que foi autuado pela suposta prática de não recolhimento de ICMS em operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios. Em razão da suposta infração, está sendo cobrado ICMS no valor de R\$ 313.655,93, já acrescido de multa de 100%.

Alega que este Auto de Infração foi lavrado de forma concomitante ao Auto de Infração nº 102148.0065/22-3, o qual apura ICMS supostamente não recolhido sobre operações de venda informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito e débito.

Observa que tanto o presente auto quanto o Auto de Infração nº 102148.0065/22-3 apuram o período compreendido entre março e agosto de 2020. Ou seja, é provável que boa parte das operações consideradas no presente auto de infração estejam inseridas nas movimentações financeiras apuradas no Auto de nº 102148.0065/22-3, o que, fatalmente, ensejará em cobrança em duplicidade.

Ainda que se ignore as nulidades apontadas acima, diz ser imprescindível considerar, também, que conforme comprova o Contrato Social anexo, é empresa que atua no ramo de comércio de insumos agropecuários e afins, os quais, de acordo com o RICMS/BA, em seu art. 264, inciso XVIII, cumulado com o Convênio ICMS 100/97, sofrem isenção de ICMS, vigente no período apurado no presente Auto de Infração.

Diz que resta demonstrada a total improcedência da infração em discussão, uma vez que a grande maioria das mercadorias comercializadas está acobertada pela isenção, o que inviabiliza totalmente a cobrança de ICMS e, consequentemente, a multa pelo não recolhimento.

Afirma que corrobora para a improcedência do Auto de Infração o fato de que as mercadorias que não são isentas são tributadas pelo regime da Antecipação Tributária Parcial, o que torna evidente a impossibilidade de adotar como base de cálculo do ICMS todos os valores apresentados pelas instituições financeiras, sem subtrair destes o valor recolhido a título de antecipação parcial.

Registra que a cobrança do ICMS na forma pretendida, sem considerar que o tributo ou, ao menos, parte deste já foi pago antecipadamente pelo substituto tributário, caracteriza cobrança em duplicidade sobre a mesma operação. Como exemplo, cita a venda de rações para animais domésticos, onde todo o ICMS devido já foi pago pelo remetente da mercadoria.

Diante dos fatos e dispositivos que transcreveu, diz que se constata claramente que os produtos que comercializa, quando não isentos de ICMS, sofrem tributação na origem, não havendo, portanto, qualquer condição de procedência do Auto de Infração na forma em que foi lavrado.

Observa, ainda, que de acordo com os documentos anexos, o ICMS devido sobre as operações, eventualmente não escrituradas nos Livros Fiscais soma R\$ 198.138,20 (cento e noventa e oito mil, cento e trinta e oito reais, vinte centavos), de modo que o auto ora impugnado apura valor a maior e que deve ser afastado, sob pena de cobrança indevida.

Sendo assim, na mais remota hipótese de ser considerado como devido o ICMS apurado no presente auto de infração, deve este ser no valor apurado pelo estabelecimento Autuado, no valor de R\$ 198.138,20 (cento e noventa e oito mil, cento e trinta e oito reais, vinte centavos).

Observa, ainda, que o Auto em tela não está considerando que parte do ICMS, quando devido, é recolhido na entrada dos produtos. E de acordo com as planilhas anexas, o Fisco está deixando de subtrair do suposto valor devido o ICMS recolhido na entrada da mercadoria, o qual é objeto de abatimento quando do pagamento do diferencial da alíquota interna.

Conclui ser inevitável a dedução dos valores apontados no levantamento contábil anexo, a fim de creditar o ICMS destacado nas notas fiscais de entrada, o que requer desde já.

Sobre a multa aplicada, diz que os inúmeros argumentos lançados acima demonstram de forma incontroversa que é indevida a aplicação da multa de 100%, uma vez que suas mercadorias sofrem isenção, por serem insumos agropecuários, além de que tais produtos, quando não isentos, seguem o regime da substituição tributária, sendo pago antecipadamente.

Desse modo, não havendo falta de recolhimento do ICMS sobre as aquisições realizadas, afirma que resta improcedente a aplicação da multa de 100%, razão pela qual requer a sua exclusão.

Ainda que assim não entenda este Órgão Julgador, alega que restará demonstrado que a multa de 100% é ilegal, desarrazoada, violando-se os princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva, não-confisco e da segurança jurídica.

Menciona que conforme se depreende do disposto na Lei nº 9.430/1996, em seu art. 61, os acréscimos moratórios, onde se inclui a multa, estão limitados ao percentual de 20% sobre o valor do débito. Transcreve o referido artigo, registrando também, as determinações constantes no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.569/1977.

Ressalta que embora o dispositivo acima mencionado refira-se a créditos federais, deve o mesmo ser aplicado por analogia aos créditos estaduais, norteando a incidência dos encargos a serem cobrados dos contribuintes.

Diz que se verifica claramente o direito de redução dos encargos aplicados aos supostos débitos de ICMS.

Dispondo sobre a limitação dos acréscimos aplicados sobre os débitos tributários de ICMS, o Supremo Tribunal Federal decidiu no Recurso Extraordinário nº 754.554 Goiás, de relatoria do Eminentíssimo Ministro Celso de Mello.

Diz que no caso paradigmático suscitado acima, a multa aplicada foi de 25% (vinte e cinco por cento sobre o valor do débito). Desse modo, resta indiscutível a aplicação dos mesmos preceitos ao

presente caso, onde a multa alcança o patamar de 100% do valor do ICMS. Cita, também, decisões reiteradas de Tribunais.

Conclui que na mais remota hipótese de prevalecer o entendimento de que não houve o recolhimento do ICMS antecipação parcial, deve ser reduzida a multa aplicada para o percentual de 10% sobre o valor não recolhido.

Ante todo o exposto, requer seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração, em função de o processo administrativo não estar considerando o fato de que a empresa comercializa, em sua grande maioria, produtos com isenção concedida pelo art. 264 do RICMS, os quais devem ser excluídos dos cálculos de apuração de suposto débito de ICMS.

Se não em função das isenções supracitadas, requer que seja julgado improcedente o Auto de Infração, face à duplicitade de autuação envolvendo o mesmo fato gerador e mesmo período de apuração, através do presente Auto de Infração e o de nº 102148.0065/22-3.

Requer, ainda, o julgamento improcedente deste Auto, em virtude de que a cobrança e pagamento do ICMS na forma pretendida pelo Fisco ensejará nítida bitributação, uma vez que o ICMS, quando devido, foi pago, ainda que parcialmente, de forma antecipada, o que deve ensejar o creditamento para o pagamento do diferencial da alíquota interna, na forma apurada na planilha anexa.

Por cautela, caso não entenda o Julgador pela total improcedência do Auto de Infração, que seja determinada a retificação dos cálculos, expurgando dos mesmos os produtos isentos e, quando não isentos, deduzindo o ICMS pago, além de afastar a apuração em excesso, comprovada através dos documentos anexos, os quais demonstram um débito de R\$ 198.138,20 (cento e noventa e oito mil, cento e trinta e oito reais, vinte centavos).

Por fim, se julgado procedente o auto com a manutenção da penalidade, que seja reduzida a multa de 100% para 10%, face à sua ilegalidade e constitucionalidade.

Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito, bem como pela juntada posterior de documentos, devendo ser intimado pessoalmente acerca do inteiro teor da decisão administrativa a ser proferida nestes autos, preservando o direito à ampla defesa, contraditório e devido processo legal, sob pena de nulidade.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 514 a 520 dos autos. Observa que o Defendente apurava o imposto pelo regime do Simples Nacional até o exercício de 2018, tendo sido excluído, conforme consta no Portal de Sistemas SEFAZ (PSS), Relatório dos Períodos do Simples Nacional. Para comprovar tal condição, foi emitido tal Relatório no dia 08/08/2022, e anexado ao PAF à fl. 8.

Informa que no dia 17/06/2021, o contribuinte foi intimado a apresentar o livro de Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, tendo feito a leitura no dia 18/06/2021, conforme cópia dos documentos anexados às fls. 09 e 10, deste PAF.

No dia 13/05/2022, o Defendente foi intimado a apresentar Notas Fiscais Fatura e de Venda ao Consumidor, conforme fls. 11 e 12, tendo feita a leitura no dia 24/05/2022.

No dia 30/12/2021, o contribuinte foi intimado a enviar as Escrituração Fiscal Digital (EFD) dos exercícios de 2019 e 2020, com prazo de 30 (trinta) dias corridos para atender o pleito, conforme fls. 16 e 17. O contribuinte fez a leitura de tal documento no dia 13/01/2022.

No dia 08/08/2022, o contribuinte também foi intimado a enviar as Escrituração Fiscal Digital (EFD) dos exercícios de 2019, 2020 e 2021, com prazo de 10 (dez) dias corridos para atender o pleito, conforme fls. 18 a 21. Na oportunidade, o contribuinte foi intimado a comunicar de forma escrita, com prazo de 48 (quarenta e oito) horas, o que prevê o inciso XXXII, do art. 226, do RICMS-BA, Decreto nº 13780/2012, ou seja, a escrituração do estoque do exercício de 2018 e os cálculos do crédito que julgassem ter direito.

No dia 21/06/2022, foi feita a arrecadação do livro de Ocorrência, conforme Termo lavrado à fl. 25, deste PAF

Diz que a ação fiscal se prolongou e não pôde ser concluída no prazo inicial, posto que o contribuinte não havia sido excluído ainda do regime de apuração do Simples Nacional, foi lavrado o Termo de Encerramento, o qual está acostado à fl. 23, deste PAF.

As planilhas que consubstanciaram a infração 002.001.002, referentes ao exercício de 2020, estão anexadas às fls. 28 (Resumo Geral da infração), 29 (Resumo dos valores das operações com base nas Notas Fiscais Eletrônicas — NF-e - e nas Notas Fiscais de Consumidor Eletrônicas — NFC-e), 30 (Resumo das operações de Saídas através de Notas Fiscais de Consumidor Eletrônica), 31 a 73 (Planilha das operações de saídas com base nas Notas Fiscais de Consumidor Eletrônicas — NFC-e), 74 (Resumo das operações de saídas com base nas Notas Fiscais Eletrônicas — NF-e), 75 a 144 (Planilha das operações de saídas com base nas Notas Fiscais Eletrônicas — NF-e), 145 (Resumo do crédito apurado com base nas Notas Fiscais de Entrada), 146 a 224 ( Planilha do crédito apurado com base nas Notas Fiscais de Entrada).

Também informa que as planilhas da infração 002.001.002, referentes ao exercício de 2021 estão anexadas às fls. 226 (Resumo Geral da infração), 227 (Resumo dos valores das operações com base nas Notas Fiscais Eletrônicas — NF-e - e das Notas Fiscais de Consumidor Eletrônicas — NF-e), 228 a 304 (Planilha das operações de saída através de Nota Fiscal Eletrônica — NF-e), 305 a 332 (Planilha das operações de Saída através de Nota Fiscal ao Consumidor Eletrônica — NFC-e), 333 (Planilha com o resumo do crédito apurado com base nas Notas Fiscais de Entrada), 334 a 389 (Planilha de cálculo do crédito apurado com base nas Notas Fiscais de Entrada).

Diz que o Defendente alega à fl. 398, que "tanto o presente auto quanto o Auto de Infração nº 102148.0065/22-3 apuram o período compreendido entre março a agosto de 2020".

Diante disso, afirma o Autuado, à fl. 398, ser provável que boa parte das operações consideradas no presente auto de infração estejam inseridas nas movimentações financeiras apuradas no Auto de nº 102148.0065/22-3 o que, fatalmente, ensejará em cobrança em duplicidade.

Explica que o AI 102148.0065/22-3 teve como infração tipificada 005.008.001 ("Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito"), enquanto a irregularidade apurada no presente Auto de Infração (102148.0067/22-6) foi tipificada como 002.001.002 (Deixou de recolher nos prazos regulamentares ICMS referente às operações não escrituradas nos Livros fiscais próprios), cujo débito foi apurado através das Notas Fiscais Eletrônicas de Saídas (NF-e) e das Notas Fiscais de Consumidor Eletrônicas (NFC-e) e o crédito foi calculado com base nas Notas Fiscais de Entradas.

Conclui que são bases de cálculo diferentes, uma vez que, enquanto a base de cálculo do Auto de Infração (AI nº 102148.0065/22-3) refere-se às operações de saídas de mercadorias que não tiveram emissão de notas fiscais (TEF sem NF-e: Notas Fiscais Eletrônicas e Notas Fiscais de Consumidor Eletrônicas); a autuação deste AI (102148.0067/22-6) teve como base de cálculo o valor consignado nas notas fiscais de consumidor eletrônica somadas às notas fiscais eletrônicas (portanto, as Notas Fiscais que foram emitidas), mas que não foram tributadas pelo contribuinte. Desse modo, não houve duplicidade.

Reproduz a alegação defensiva às fls. 398 e 399, de que é *"Importante observar, ainda, que, de acordo com os documentos anexos, o ICMS devido sobre as operações, eventualmente, não escrituradas nos Livros Fiscais soma R\$ 198.138,20 (cento e noventa e oito mil, cento e trinta e oito reais, vinte centavos), de modo que o auto ora impugnado apura valor a maior e que deve ser afastado, sob pena de cobrança indevida"*.

Esclarece que a lavratura do presente Auto de Infração resultou do somatório dos valores dos meses de março a julho de 2020, totalizando R\$ 82.181,17, conforme demonstrativo à fl. 28; adicionados aos valores dos meses de maio de 2021 e de julho a dezembro de 2021, totalizando R\$

231.474,75, conforme fl. 226. Para os dois exercícios, o total foi de R\$ 313.655,92. Diante dos elementos apresentados, confirma que os valores autuados estão corretos.

Reproduz os argumentos defensivos de que não foi considerado o ICMS recolhido na entrada do produto e que é inevitável a dedução dos valores apontados no levantamento contábil anexo, a fim de creditar o ICMS destacado nas notas fiscais de entrada.

Sobre os valores recolhidos do ICMS a título de antecipação indicados pela Defesa, diz que razão não assiste ao contribuinte, uma vez que não recolheu qualquer valor por essa rubrica de receita, conforme se pode verificar na Relação de DAEs, nos exercícios de 2020, 2021 e 2022, constantes do Portal de Sistemas SEFAZ (PSS) acostado ao PAF.

Observa, também, que conforme consta na planilha às fls. 146 a 224, deste PAF, para o exercício de 2020, todos os Códigos da Situação Tributária (CST) das vendas dos fornecedores para a PET NORTE COMÉRCIO LTDA (portanto, as aquisições feitas pela PET NORTE oferecidas a tributação), ou seja, a maneira de apurar a tributação das mercadorias autuadas, são: CST 000 — Tributado Integralmente; CST 101 Simples Nacional com permissão de Crédito; CST 102 Simples Nacional sem permissão de Crédito; e CST 020 Redução de Base Cálculo; CST 400 Nacional, cuja produção tenha sido feita em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288/67, e as Leis nºs 8.248/91, 8.387/91, 10.176/01 e 11.484/07 - Tributada integralmente; e CST 900 — Simples Nacional - Outras.

Esclarece que na planilha às fls. 334 a 389 deste PAF, para o exercício de 2021, constam todos os Códigos da Situação Tributária (CST) das vendas dos fornecedores para a Casa Rural (portanto, as aquisições feitas pela PET NORTE COMÉRCIO LTDA. e oferecem a tributação), ou seja, a maneira de apurar a tributação das mercadorias autuadas, são: CST 000 — Tributado Integralmente; CST 101 Simples Nacional com permissão de Crédito; CST 102 Simples Nacional sem permissão de Crédito; CST 020 Redução de Base Cálculo; CST 400 Nacional, cuja produção tenha sido feita em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288/67, e as Leis nºs 8.248/91, 8.387/91, 10.176/01 e 11.484/07 - Tributada integralmente; CST 090 Nacional, exceto as indicadas nos códigos 3, 4, 5 e 8 — Outros; e CST 900 — Simples Nacional Outras.

Nesse sentido, todas as Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores da PET NORTE foram operações com mercadorias tributadas e não encerraram a fase da tributação (portanto, não houve a Substituição Tributária). Não houve também a Antecipação Parcial conforme se pode comprovar nos recolhimentos registrados na Relação de DAEs constantes do INC — Informações do Contribuinte, PSS — Portal de Sistemas SEFAZ, que ora anexa, para os exercícios de 2020, 2021 e 2022. Portanto, sobre essa questão, a apuração do imposto está correta e razão não assiste ao contribuinte.

Diz que o Defendente alega à fl. 399, que suas mercadorias sofrem isenção, por serem insumos agropecuários, além de que tais produtos, quando não isentos, seguem o regime da substituição tributária, sendo pago antecipadamente.

Afirma que o argumento defensivo é de que, conforme fl. 403, negocia com produtos que seriam isentos por estarem amparados no inciso XVIII, do art. 264, do RICMS-BA, posto que atua no ramo de comércio de insumos agropecuários e afins.

Diz que ao consultar o citado artigo (cumulado com a Cláusula terceira do Convênio ICMS 100/97), observa-se que o benefício concedido se limita às "saídas internas com insumos agropecuários...", ou seja, o benefício alcança apenas às operações de saídas para o segmento agropecuário. Entretanto o contribuinte em foco, tem como Atividade Econômica Principal 4789004 — Comércio varejista de animais e de artigos e alimentos para animais de estimação, diverso do que prevê a legislação para obter o benefício da isenção. Desse modo, a isenção prevista na legislação acima mencionada não acoberta as operações do contribuinte em lide. Assim, mantém a autuação também por esse motivo.

Em relação à multa, o Defendente alegou à fl. 399, que resta improcedente a aplicação da multa de 100%, razão pela qual requer a sua exclusão.

Diz que o Autuante não tem competência legal para discutir, nessa instância, a questão da multa, razão pela qual não se posicionará.

Após o exame acima, dos diversos elementos apresentados pela Defesa (duplicidade, erro na apuração do ICMS, desconsideração do ICMS recolhido na entrada do produto, isenção, substituição tributária e multa), reafirma que razão não o assiste ao Defendente e, diante disso, opina pela manutenção da autuação fiscal na íntegra, no valor histórico de R\$ 313.655,93, a qual passa a ser R\$ 660.777,03, se considerar os acréscimos moratórios de R\$ 33.465,17 e a multa no valor de R\$ 313.655,93.

## VOTO

Preliminarmente, o Defendente alegou que este Auto de Infração foi lavrado de forma concomitante ao Auto de Infração nº 102148.0065/22-3, o qual apura ICMS supostamente não recolhido sobre operações de venda informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito e débito.

Afirmou que tanto o presente AI quanto o Auto de Infração nº 102148.0065/22-3 apuram o período compreendido entre março e agosto de 2020. Ou seja, é provável que boa parte das operações consideradas no presente Auto de Infração estejam inseridas nas movimentações financeiras apuradas no AI de nº 102148.0065/22-3, o que, fatalmente, ensejará em cobrança em duplicidade.

O Autuante explicou que o AI 102148.0065/22-3 teve como infração tipificada 005.008.001 ("Omissão de saída de mercadoria tributada apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao valor fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito"), enquanto a irregularidade apurada no presente Auto de Infração (102148.0067/22-6) foi tipificada como 002.001.002 (Deixou de recolher nos prazos regulamentares ICMS referente às operações não escrituradas nos Livros fiscais próprios), cujo débito foi apurado através das Notas Fiscais Eletrônicas de Saídas (NF-e) e das Notas Fiscais de Consumidor Eletrônicas (NFC-e) e o crédito foi calculado com base nas Notas Fiscais de Entradas.

Entendo que assiste razão ao Autuante, considerando que no Auto de Infração 102148.0065/22-3, foi exigido imposto por presunção legal (consoante o disposto no § 4º, VII do art. 4º da Lei 7.014/96), relativamente à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de venda com pagamento em cartão de crédito ou de débito em valor inferior ao fornecido por instituição financeira e administradora de cartão de crédito, neste caso, o valor da mencionada autuação não inclui o débito apurado no presente Auto de Infração (mediante Auditoria de conta corrente fiscal), porque não se trata de infrações da mesma natureza.

Observo que o presente Auto de Infração foi efetuado sob o comando de Ordem de Serviço; não se constatou motivo para se entender que houve cobrança em duplicidade e não há prejuízo ao defensor o fato de ter sido lavrado mais de um Auto de Infração tratando de matérias distintas, considerando que a descrição dos fatos deve ser efetuada de forma compreensível, sejam indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, o que ocorreu no presente Auto de Infração.

Não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos. O autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas aos autos, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, e o defensor tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas em relação a todos os Autos de Infração lavrados.

Assim, concluo que não deve ser decretada nulidade da autuação em decorrência da lavratura de mais de um Auto de Infração, o Autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou

impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando o que entende ter sido computado com inconsistência, se referindo ao levantamento fiscal. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento, ficando rejeitada a preliminar de nulidade suscitada na Impugnação.

Quanto ao mérito, a Infração 01 – 002.001.002 trata da falta de recolhimento nos prazos regulamentares do ICMS referente às operações não escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de março a julho de 2020; agosto a novembro de 2021.

Conforme registrado na descrição dos fatos, o Autuado foi desenquadrado do Simples Nacional retroativamente, deixou de escriturar as suas operações de entradas e saídas, bem como não efetuou o pagamento do imposto devido. Foi refeito a sua conta corrente com base nos documentos de entradas e saídas.

O Defendente alegou que de acordo com o RICMS/BA, em seu art. 264, inciso XVIII, cumulado com o Convênio ICMS 100/97, as operações realizadas sofrem isenção de ICMS, vigente no período apurado no presente Auto de Infração.

Afirmou que em relação a esse aspecto, resta demonstrada a total improcedência da infração em discussão, uma vez que a grande maioria das mercadorias que comercializa está acobertada pela isenção, o que inviabiliza totalmente a cobrança de ICMS.

O Autuante afirmou que ao consultar o art. 264, inciso XVIII do RICMS-BA (abaixo reproduzido), cumulado com a Cláusula terceira do Convênio ICMS 100/97, observa-se que o benefício concedido se limita às "saídas internas com insumos agropecuários...", ou seja, o benefício alcança apenas as operações de saídas para o segmento agropecuário. Entretanto o contribuinte em foco, tem como Atividade Econômica Principal 4789004 — Comércio varejista de animais e de artigos e alimentos para animais de estimação, diverso do que prevê a legislação para obter o benefício da isenção. Desse modo, a isenção prevista na legislação acima mencionada não acoberta as operações do contribuinte em lide.

Art. 264

...

XVIII - as saídas internas com os insumos agropecuários relacionados no Conv. ICMS 100/97, exceto os previstos nos incisos LIII e LIV do caput do art. 268 deste Decreto, observadas as seguintes disposições:

- a) o benefício fiscal de que cuida este inciso alcançará toda a etapa de circulação da mercadoria, desde a sua produção até a destinação final;
- b) o benefício fiscal não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício, caso em que o pagamento do imposto caberá ao contribuinte em cujo estabelecimento se verificar a saída;
- c) a manutenção de crédito somente se aplica às entradas em estabelecimento industrial das matérias-primas, produtos intermediários, materiais de embalagem e demais insumos utilizados na fabricação daqueles produtos;

Vale ressaltar que o Convênio ICMS 100/97, trata de redução da base de cálculo do ICMS nas saídas dos insumos agropecuários, estando previsto na Cláusula terceira: "*Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a conceder às operações internas com os produtos relacionados nas cláusulas anteriores, redução da base de cálculo ou isenção do ICMS, observadas as respectivas condições para fruição do benefício*".

Dessa forma, considerando a Atividade Econômica Principal do Defendente, "comércio varejista de animais e de artigos e alimentos para animais de estimação", não ficou comprovado nos autos a condição para fruição do benefício da isenção, conforme previsão constante no RICMS-BA, de que "*não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício*". Não obstante

a sua atividade econômica principal, se o contribuinte comprovasse a comercialização e respectiva destinação dos produtos agropecuários, tais valores poderiam ser excluídos do levantamento fiscal.

Portanto, se efetuou vendas de insumos agropecuários, deveria comprovar a destinação desses produtos, ou seja, se os adquirentes desenvolvem atividade agropecuária, possibilitando a utilização desses insumos, o que não foi constatado nos autos. Alegação defensiva não acatada.

O Defendente afirmou que em relação a parte das mercadorias, o imposto foi pago antecipadamente pelo substituto tributário, caracteriza cobrança em duplicidade sobre a mesma operação. Como exemplo, citou a venda de rações para animais domésticos, onde todo o ICMS devido já foi pago pelo remetente da mercadoria.

Sobre as mercadorias que não são isentas, alegou que são tributadas pelo regime da Antecipação Tributária Parcial, o que torna evidente a impossibilidade de adotar como base de cálculo do ICMS todos os valores apresentados pelas instituições financeiras, sem subtrair destes o valor recolhido a título de antecipação parcial.

Disse que se constata claramente que os produtos que comercializa, quando não isentos de ICMS, sofrem tributação na origem, não havendo, portanto, qualquer condição de procedência do Auto de Infração.

Sobre os valores do ICMS a título de antecipação alegados pela Defesa, o Autuante afirmou que razão não assiste ao contribuinte, uma vez que não recolheu qualquer valor por essa rubrica de receita, conforme se pode verificar na Relação de DAEs, nos exercícios de 2020, 2021 e 2022, constantes do Portal de Sistemas SEFAZ (PSS) acostado ao PAF.

Observou, também, que conforme consta na planilha às fls. 146 a 224, deste PAF, para o exercício de 2020, todos os Códigos da Situação Tributária (CST) das vendas dos fornecedores são: CST 000 — Tributado Integralmente; CST 101 Simples Nacional com permissão de Crédito; CST 102 Simples Nacional sem permissão de Crédito; e CST 020 Redução de Base Cálculo; CST 400 Nacional, cuja produção tenha sido feita em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288/67, e as Leis nºs 8.248/91, 8.387/91, 10.176/01 e 11.484/07 - Tributada integralmente; e CST 900 — Simples Nacional - Outras.

Esclareceu que na planilha às fls. 334 a 389 deste PAF, para o exercício de 2021, constam todos os Códigos da Situação Tributária (CST) das vendas dos fornecedores para a Casa Rural (portanto, as aquisições feitas pela PET NORTE COMÉRCIO LTDA. e oferecem a tributação), ou seja, a maneira de apurar a tributação das mercadorias autuadas, são: CST 000 — Tributado Integralmente; CST 101 Simples Nacional com permissão de Crédito; CST 102 Simples Nacional sem permissão de Crédito; CST 020 Redução de Base Cálculo; CST 400 Nacional, cuja produção tenha sido feita em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288/67, e as Leis nºs 8.248/91, 8.387/91, 10.176/01 e 11.484/07 - Tributada integralmente; CST 090 Nacional, exceto as indicadas nos códigos 3, 4, 5 e 8 — Outros; e CST 900 — Simples Nacional Outras.

Observo que o procedimento de auditoria adotado pela fiscalização, teve por base os respectivos documentos fiscais de entradas e de saídas do estabelecimento autuado, tendo sido analisados os recolhimentos constantes na Relação de DAEs, nos exercícios de 2020, 2021 e 2022, restando comprovadas as diferenças apuradas e, como consequência, resultou na exigência fiscal no presente Auto de Infração.

Conforme ressaltou o Autuante, todas as Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores foram operações com mercadorias tributadas e não encerraram a fase da tributação (portanto, não houve a Substituição Tributária). Não houve também a Antecipação Parcial conforme se pode comprovar nos recolhimentos registrados na Relação de DAEs constantes do INC — Informações do Contribuinte, PSS — Portal de Sistemas SEFAZ.

O Defendente alegou, ainda, que as operações, eventualmente, não escrituradas nos Livros Fiscais somam R\$ 198.138,20 (cento e noventa e oito mil, cento e trinta e oito reais, vinte centavos), de modo que o auto ora impugnado apura valor a maior e que deve ser afastado, sob pena de cobrança indevida.

Apresentou o entendimento de que, na mais remota hipótese de ser considerado como devido o ICMS apurado no presente auto de infração, deve este ser no valor apurado pelo estabelecimento Autuado, de R\$ 198.138,20 (cento e noventa e oito mil, cento e trinta e oito reais, vinte centavos).

Disse que o Fisco está deixando de subtrair do suposto valor devido o ICMS recolhido na entrada da mercadoria, o qual é objeto de abatimento quando do pagamento do diferencial da alíquota interna.

De acordo com os demonstrativos elaborados pelo Autuante, foram consideradas as saídas com NF-e e NFC-e, foi aplicada a alíquota interna na apuração do débito e computados os créditos com base nas Notas Fiscais Eletrônicas disponibilizadas no SPED.

Se o levantamento fiscal é efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a correção de tais arquivos é de responsabilidade do contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias. Portanto, no caso de inconsistências, compete ao contribuinte informar e corrigir os erros. e não se admite planilhas e escrituração de livros fiscais fora do ambiente digital, nem é legítimo retificá-los, estando o contribuinte sob ação fiscal ou após sua conclusão.

O Autuante esclareceu que a lavratura do presente Auto de Infração resultou do somatório dos valores constantes nos documentos fiscais. Dessa forma, não pode ser acatado o argumento defensivo para dedução dos valores apontados no levantamento contábil apresentado pela defesa, a fim de se creditar o ICMS relativo às notas fiscais de entrada.

A Defesa afirmou que restará demonstrado que a multa de 100% é ilegal, desarrazoada, violando os princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva, não-confisco e da segurança jurídica. Na hipótese de prevalecer o entendimento de que não houve o recolhimento do ICMS antecipação parcial, deve ser reduzida a multa aplicada para o percentual de 10% sobre o valor não recolhido.

Observo que o percentual da penalidade aplicada no presente Auto de Infração deve ser retificado para 60%, conforme previsto na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96, aplicável para todo e qualquer caso em que se configurar infração diversa das expressamente previstas nos demais tópicos do art. 42, que importar descumprimento de obrigação tributária principal, não havendo dolo. Portanto, decretada de ofício redução da multa de 100% para 60% (art. 42 II, “f”), tendo em vista que não se constatou no presente processo o registro de fatos que comprovem a existência de elementos para caracterizar que houve dolo.

Concluo que o levantamento fiscal foi efetuado com base na documentação (NF-e e NFC-e) do contribuinte, estando evidenciado que não houve recolhimento do ICMS referente operações não escrituradas nos livros fiscais próprios o que confirma o cometimento da infração imputada ao Defendente, que não apresentou elementos suficientes para elidir a exigência fiscal.

Por fim, o Defendente afirmou que deve ser intimado pessoalmente acerca do inteiro teor da decisão administrativa a ser proferida nestes autos, preservando o direito à ampla defesa, contraditório e devido processo legal, sob pena de nulidade.

Observo que de acordo com o art. 26, inciso III, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia – RPAF/BA, a intimação deve ser efetuada por escrito, endereçada ao contribuinte, seu preposto ou responsável, e a forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do mencionado Regulamento, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 102148.0067/22-6, lavrado contra **PET NORTE COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 313.655,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de julho de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA