

A. I. N° - 206958.0002/18-5  
AUTUADO - DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS VITALÍCIO LTDA.  
AUTUANTE - LUCAS XAVIER PESSOA  
ORIGEM - DAT SUL / INFRAZ COSTA DO CACAU  
PUBLICAÇÃO - INERNET - 28/09/2023

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº0170-03/2023-VD**

**EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS, REGULARMENTE ESCRITURADAS.** O sujeito passivo não traz aos autos elementos de prova com o condão de elidir a infração que lhe foi imputada. Infração subsistente. **2. RECOLHIMENTO A MENOS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. SAÍDAS ESCRITURADA. ADOÇÃO DE PREÇO DE VENDA INFERIOR AO CUSTO.** Constatado nos autos a efetiva saída de mercadorias com preço inferior ao preço de aquisição sem o correspondente estorno de crédito. Infração subsistente. **3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) OMISSÃO DE SAÍDAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. EXIGENCIA DO IMPOSTO.** A diferença das quantidades de saídas de mercadorias apurada mediante levantamento quantitativo de estoques constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Infração subsistente; **b) POR OMISSÃO DE ENTRADAS. PRESUNÇÃO LEGAL. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS; c) ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. APRURADAS OMISSÕES DE ENTRADAS EM VALOR SUPERIOR ÀS OMISSÕES DE SAÍDAS.** Correções e ajustes realizados em sede de diligência efetuado pelo Autuante corrige equívoco no cálculo dos preços médios e aplica a proporcionalidade prevista na IN nº 056/07 Reduz o valor do débito. Infrações parcialmente subsistentes. **4. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) FALTA DE RECOLHIMENTO; b) FALTA DE RETENÇÃO.** Infrações subsistentes. **5. FALTA DE RECOLHIMENTO. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatada incerteza e insegurança na apuração da exação, configurando-se preterição do direito de defesa. Infração nula. **6. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS**

À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1%, Infração não contestada. Indeferido pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 21/06/2018, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$ 1.155.117,33, em decorrência das seguintes irregularidades:

Infração 01 - 02.01.03. Falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, nos meses de janeiro de 2015, fevereiro a junho, agosto, outubro e novembro de 2016. Exigido o valor de R\$ 15.549,09, acrescido da multa de 60% - Demonstrativo às fls. 13 a 21 e CD à fl. 108;

Infração 02 - 03.02.05. Recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, fevereiro, março, maio, julho, agosto, setembro e dezembro de 2016, fevereiro a dezembro de 2017. Exigido o valor de R\$ 264.421,96, acrescido da multa de 60% - Demonstrativo às fls. 22 a 24 e CD à fl. 108.

Consta na “Descrição dos Fatos” que “...relativo às saídas por vendas de produtos tributados, em diversos meses dos exercícios fiscalizados - 2015 a 2017 - utilizando preço unitários inferiores aos preços de compra e/ou de estoque inicial - preços médios - gerando, em cada mês, base de cálculo erradas por estarem inferiores às corretas. Os preços utilizados nas comparações foram obtidos nos documentos próprios da empresa - EFD, seja no inventário inicial ou na listagem de itens. Vide o Demonstrativo das Vendas Inferiores ao Preço de Custo, anexo. Esta infração ensejaria, por último, estorno de crédito proporcional ao erro para menor produzido na base cálculo a cada mês. Não foi feito qualquer estorno. E não havia infração para enquadrá-la desta forma.”;

Infração 03 - 04.05.02. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias no exercício fechado de 2016. Exigido o valor do débito R\$ 306.833,03, acrescido da multa de 100% - Demonstrativo à fl. 25 e CD à fl. 108;

Infração 04 - 04.05.04. Falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, no exercício fechado de 2017. Exigido o valor do débito R\$ 268.200,32, acrescido da multa de 100% - Demonstrativo à fl. 35 e CD à fl. 108;

Infração 05 - 04.05.05. Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício fechado de 2015. Exigido valor de R\$ 154.825,44, acrescido da multa de 100%, Demonstrativo à fl. 43-verso e CD à fl. 108;

Infração 06 - 07.01.01. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, no mês de janeiro de 2015. Exigido o valor de R\$ 17.794,64, acrescido da multa de 60% - Demonstrativo à fl. 61 e CD à fl. 108;

Infração 07 - 07.04.03. Falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados nesse Estado, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, março a junho de 2016. Exigido o valor de R\$ 108.403,13, acrescido da multa de 60% - Demonstrativo às fls. 62 e 63 e CD à fl. 108;

Infração 08 - 07.15.01. Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, no mês de janeiro de 2015. Exigido o valor de R\$ 17.042,97, acrescido da multa de 60% - Demonstrativo às fls. 64 a 66 e CD à fl. 108.

Consta como complemento na “Descrição dos Fatos”: *“Substituição Tributária - Antecipação Parcial - ICMS Não Antecipado - Omissões de Entradas 2015 – Deixou de recolher o ICMS no valor de R\$ 17.042,97 relativo às entradas interestaduais de produtos tributados normais, neste exercício, apontadas pelo resultado de omissões de entradas verificado no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias aplicado sobre o exercício fechado de 2015. Esclarece-se que nesta infração fiscal encontram-se apenas os produtos cujos fornecedores são tipicamente interestaduais, conforme se identifica na Listagem de Entradas de itens - 2015, anexa, que integra o rol de demonstrativos da Infração 05, da qual esta se deriva. Segue, porém, em anexo, o Demonstrativo próprio desta infração”*.

Infração 09 - 19.01.01. Entradas no estabelecimento de mercadorias sujeitas a tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2015, janeiro, abril e setembro de 2016. Exigido o valor de R\$ 2.046,75, em decorrência da aplicação da multa de 1%, sobre o valor das mercadorias - Demonstrativo à fl. 67 e CD à fl. 108.

O Autuado apresentou impugnação às fls. 111 a 121. Inicialmente reproduz o teor das infrações, em seguida alinha suas razões de defesa a seguir sintetizadas

Afirma que examinando as infrações, pode-se notar flagrantes irregularidades na lavratura do auto.

Infração 01 - Observa que no levantamento realizado pelo Autuante constam notas fiscais de devoluções integrais no qual o fornecedor na competência era optante pelo Simples Nacional, não há o destaque da base de cálculo e o ICMS na Nota Fiscal de origem, então a empresa efetuou a devolução sem destaque do imposto. As notas fiscais estão corretas, desse modo, solicitamos diligência a fim de sanar os equívocos.

Infração 02 - cita que na descrição dos fatos, afirma que foi dada saída de produtos tributados utilizando preços unitários inferiores aos preços de compra. Diz ser evidente que a empresa não realiza suas operações com prejuízo. Basta ver seus balanços periódicos, ou mesmo os dados fiscais junto à Sefaz. Assinala que na situação em curso, o Autuante, em seu demonstrativo, relacionou uma quantidade de documentos fiscais de venda a consumidor, em que o preço praticado era inferior ao custo de aquisição, exigindo imposto a título de estorno de crédito sobre a diferença entre o preço de custo e o valor da venda. Observa que o Autuante não levou em conta que tal expediente, realizado de fato em situações eventuais, configura-se em prática normal do comércio. Afirma que, pela necessidade de girar seus estoques e por estar situada em ponto comercial estratégico, utiliza-se de ações comerciais na qual reduz o preço de alguns itens para fomentar seus negócios. Observa que as datas geralmente são de finais de semana e dias estratégicos por estar no largo do comércio popular (feira). Declara que sua intenção é galgar mercado com essas ações sem interesse de causar prejuízo ao Estado e tão pouco aos seus negócios.

Diz entender que a venda de mercadoria por preço abaixo do custo de aquisição, em situações pontuais, não conduz a empresa ao dever de estornar o crédito do ICMS pago pela aquisição da mercadoria. Prossegue destacando que, isso tudo, em estrita observância do princípio da não cumulatividade amparado pela Carta Magna. Sustenta que o direito ao crédito pelo imposto pago

na aquisição da mercadoria para revenda - ou do insumo, no caso de produto industrializado - não está condicionado ao preço que efetivamente venha a ser praticado na saída. Asseverou se tratar de um direito dissociado da operação subsequente e independente do dimensionamento da base de cálculo naquela operação, porque na Constituição a única exceção ao crédito do ICMS corre por conta da saída subsequente com isenção ou não incidência, conforme prevê a alínea “b”, do inciso II, do parágrafo 2º, do art. 155. Frisa não haver exceção ao princípio da não cumulatividade para saída subsequente com preço inferior ao da entrada. Registra que o próprio RICMS-BA/12, ao elencar as hipóteses de estorno de crédito, em seu art. 309, não inclui a situação de operações de saídas com preço abaixo do custo.

Conclui clamando pela improcedência do presente item 02 do auto de infração.

Infração 03 - assinala que ao levantar as divergências e aplicar as alíquotas o Autuante não considerou as cargas tributárias dos itens como por exemplo: Charque Frisul 30kg, Óleo de Soja Soya 900ml, Charque Diant Barcel 30kg, não excluiu os produtos do regime ST; CR Dental Sorriso 70g, também relacionados na planilha AI2015 / AI2017, e não observando a situação tributária dos mesmos, dessa forma elevando os valores.

*“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:*

*[...]*

*XXII - das operações internas com óleo refinado de soja ou de algodão, de forma que a carga tributária incidente corresponda a um percentual efetivo de 12% (doze por cento);*

*[...]*

*LI - nas operações internas com charque e jerked beef, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 12% (doze por cento).”*

Diante do exposto, pugna pela realização de diligência para saneamento dos erros cometidos no levantamento da Infração 03.

Infração 04 - frisa que o levantamento quantitativo do exercício de 2015 está revestido de erros, de modo que não há elementos que determinem com segurança o cometimento da infração imputado à empresa. Relata que ao levantar as divergências e aplicar as alíquotas o fiscal não considerou as cargas tributárias dos itens como por exemplo: Charque Frisul 30kg, Óleo de Soja Soya 900ml, Charque Diant Barcel 30kg, não excluiu os produtos do regime ST; CR Dental Sorriso 70g, também relacionados na planilha AI2015/AI2016, e não observando a situação tributária dos mesmos, dessa forma elevando os valores. Diz anexar planilha.

Registra que o autuante, relativamente à apuração dos valores dos preços unitários das mercadorias arroladas, fez a transcrição para a planilha final de omissão em valores completamente discrepantes. Basta confrontar as planilhas AI 2017 e ‘SDS ITENS 2017’. Cita como exemplo o item Açúcar em que foi apurado o preço médio de R\$ 63,02 e no transporte para a planilha de omissão foi consignado o valor de R\$ 107,80; Charque foi apurado R\$ 437,49 e transportado o valor de R\$ 683,12. E repetiu-se a divergência nos demais itens.

Prossegue assinalando que o Autuante deixou ainda de aplicar a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/2007, a qual determina que “apurada omissão de operações de saídas de mercadorias, nas hipóteses previstas no § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, o preposto fiscal poderá considerar que parte desses valores se refere a operações isentas, não tributadas e/ou sujeitas à substituição tributária, excluindo-as do cálculo do ICMS devido, caso existam circunstâncias, elementos ou informações que permitam esta conclusão. Diz ser no presente caso emblemático, uma vez que se enquadra na situação abordada na aludida Instrução Normativa.

Arremata mencionando que, dada a incerteza na elaboração do levantamento, pede a improcedência da autuação relativamente ao item 04.



Infração 05 - afirma que as mesmas alegações em relação à Infração 04, são também válidas para esse item da autuação.

Reafirma que ao levantar as divergências e aplicar as alíquotas o fiscal não considerou as cargas tributárias dos itens como por exemplo; charque Frisul 30kg, Farinha de Trigo Finna VIT 10X1, MAC AVE MARIASEMOLA 500g, Bisc Cream Cracker Petyan, Refrigerante Goob, não excluiu os produtos do regime ST relacionados na planilha AI2015, e não observou a situação tributária dos mesmos, dessa forma elevando os valores.

Do mesmo modo que na infração anterior, deixou de observar as determinações da IN 56/2007, implicando na elevação dos valores cobrados.

Dada a insegurança na elaboração do levantamento, pedimos a improcedência da Infração nº 05.

Infração 06 - Os produtos relacionados na planilha desta infração constam no art. 289, do RICMS-BA/12, a obrigação do recolhimento é do fornecedor.

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.*

Ressalta que, não obstante, ainda que fosse devida a cobrança do imposto na situação em tela, o Autuante incorreu em erro no seu levantamento ("ICMS ST SOBR OMISS ENTR 2015") ao não considerar o direito ao crédito na apuração do imposto devido por substituição tributária, elevando sobremaneira o crédito tributário apurado em favor do fisco estadual.

Requer a improcedência da autuação relativa ao item 06.

Infração - 07 - Assinala que essa acusação fiscal consiste numa flagrante ilegalidade. Observa que nesta situação não há o que se falar em retenção, pois os adquirentes são consumidores finais, "não contribuintes", e ao efetuar as vendas no ECF ou NFC-e, automaticamente é calculado o débito do imposto através dos equipamentos. Afirma que, apesar de ser atacadista, pode efetuar venda a consumidor final. Revela não ser à toa que está credenciada a ser usuária de ECF, e atualmente emissora de NFC-e, reservando a utilização de Nota Fiscal Eletrônica, obviamente para as operações com outros contribuintes, que é o seu carro chefe.

Registra constatar pelo exame do demonstrativo elaborado pelo Autuante, no qual são listadas pormenorizadamente todas as operações de venda com ECF, que, em sua imensa maioria, se trata de uma única unidade comercializada por item, o que descaracteriza o intuito comercial por parte do adquirente, como também venda para pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, não cabendo assim a tributação antecipada pelo vendedor na condição de substituto tributário. Continua aduzindo que, do mesmo modo, nada impede que algum consumidor resolva adquirir uma quantidade maior de produtos porventura obtenha uma vantagem econômica, o que ocorre quando a empresa realiza promoções, algo habitual no segmento de atacadistas que também efetuam vendas a consumidor final.

Afirma que as vendas eventuais em volume mais significativo por operação via ECF ou NFC-e podem ocorrer em uma gama de circunstâncias em que o adquirente necessita dispor de uma quantidade de produtos, seja consumidor final ou pessoa jurídica não contribuinte do ICMS. Observa que essas são situações pontuais, como se pode concluir ao se examinar as centenas de ECFs emitidas pela empresa, que revelam em sua esmagadora maioria, vendas de uma única unidade de um único item. Assinala que as vendas para contribuintes estão amparadas em nota fiscal eletrônica, mod. 55.

Pugna pela improcedência da Infração 07.

Infração 08 - afirma que acusação imputada se reveste de flagrante ilegalidade. Registra que sobre uma omissão de entradas apurada em levantamento quantitativo foi cobrada a antecipação parcial, exigência não prevista na legislação do ICMS. Revela que o art. 12-A, da Lei 7.014/96 assevera que nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente,

independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III, do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição. Ressalta que quanto à base de cálculo, o inciso III, do art. 23, da mesma Lei preconiza que será o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição.

Pondera assinalando restar o paradoxo: o Autuante apura uma omissão de entradas em levantamento quantitativo, através do qual exige a antecipação parcial em que não há documento fiscal para basear a cobrança, ao arrepio da norma legal. Cita que se porventura essa controvérsia fosse superada, surge outra indagação: para a fiscalização, o que a leva supor que as presumidas entradas omitidas no levantamento sejam interestaduais, tornando-as sujeitas assim à cobrança do imposto antecipado. Assevera ser uma mera suposição, sem amparo legal.

Remata frisando que se a matriz da autuação é uma omissão de entradas detectadas em levantamento quantitativo em que as saídas apuradas são cotejadas com as saídas com documento fiscal, implicando uma diferença obtida em favor destas últimas, conclui-se que estes valores já estão integralmente tributados, não cabendo mais antecipação. Diz ser por esta razão, o que se autua é a presunção legal de saídas anteriores, efetuada na Infração 05.

Acrescenta destacando que, não bastasse a cobrança que a omissão de entradas detectada pelo Autuante, nesta situação não há o que se falar em retenção, pois os adquirentes são “não contribuintes” e ao efetuar as vendas no ECF ou NFC-e, automaticamente é calculado o débito do imposto através dos equipamentos.

Sugere que a medida mais prudente a se fazer é requerer a realização de uma perícia para apurar que se comprove a improcedência dos presentes lançamentos.

No que diz respeito a multa imputada assevera ter, a toda evidência, natureza confiscatória por ultrapassar os limites da razoabilidade e invadir o patrimônio alheio para sanar a ânsia arrecadatória do Estado.

Sustenta que a cobrança em tela deve ser extinta, uma vez que foram aplicadas multas de 60% e de 100% sobre os valores devidos, o que configura uma penalidade totalmente confiscatória.

Registra que, conforme jurisprudência consagrada nos Tribunais e principalmente pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, deve ser excluída a multa fiscal imposta pela autoridade administrativa, quando aplicada de forma excessiva pelo Fisco, por configurar o caráter confiscatório. Frisa que tal objetivo, visa evitar que através do tributo, o Estado venha a enriquecer ilicitamente, confiscando o patrimônio alheio.

Assevera que a imposição da multa de 60% e de 100% aplicadas ao presente caso, apresentam-se de forma excessiva e desproporcional, o que configura o seu caráter eminentemente confiscatório, o que não pode ser admitido. Para corroborar esse seu entendimento, traz a colação ensinamentos do Prof. Sampaio Dória, citado, pelo renomado Ministro Bilac Pinto.

Revela que na CF/88, através do § 1º, do art. 145, e do inciso IV, do art. 150, encontram-se inculpidos os princípios da capacidade contributiva do contribuinte e a vedação do confisco, respectivamente, utilizados tanto para os tributos quanto para as penas fiscais.

Continua revelando que, nos termos do § 1º, do art. 145, e do inciso IV, do art. 150, da CF/88, tanto os tributos quanto as penalidades fiscais, quando excessivas, de caráter flagrantemente confiscatórias, estão sujeitas ao mesmo tipo de controle, ou seja, o inciso IV, do art. 150, veda a utilização do tributo com efeito de confisco, impedindo que, a pretexto de cobrar tributos, se aposse o Estado do patrimônio do Contribuinte.

Diz que, por isso, a equidade recomenda a exclusão de multas vultosas, porque representariam sanção confiscatória.

Destaca que, diante das ponderações supra, nota-se o quanto abusiva se mostra a imputação de multa no percentual de 100% por apresentar natureza confiscatória.

Torna a solicitar a realização de diligência para que seja sanado os equívocos identificados.

Conclui requerendo que seja reconhecida a improcedência/nulidade do presente lançamento tributário.

O Autuante presta informação fiscal às fls. 141 a 145. Depois de sintetizar as razões de defesa apresentadas, articula os argumentos que se seguem.

Inicialmente destaca que junto ao Auto de Infração e seu respectivo Demonstrativo de Débito, o processo se compõe com pelo menos uma planilha-demonstrativo para cada infração, em que aponta datas, valores, documentos e outros elementos que constituem o lançamento tributário. Informa que, consta na mídia CD fl. 108, arquivos gravados de cada um destes demonstrativos de suporte das infrações, sendo cópia exata da que foi entregue à empresa autuada, conforme documento à fl. 109.

**Infração 01** - afirma que nenhum documento, valor, data ou base de cálculo foi especificamente impugnado pelo Defendente.

Observa que a imensa maioria dos itens arrolados nas saídas que compõem esta infração estão vinculadas aos CFOPs 5.102 e 5.403 que se referem a vendas. Informa que a partir de ago/2016 há saídas por NFC-e, que não se aplicam a devoluções.

Explica que todos os produtos arrolados tinham status de tributação normal, na época das saídas.

Assinala que apenas 5 casos de devoluções de compra se fazem presentes na lista, oriundas de apenas 2 fornecedores. Assevera que a Defesa não especifica qualquer detalhe ou prova de suas alegações.

Destaca que os três Danfes acostados pela Defesa como anexos não tem ligações com esta infração;

Conclui opinando pela subsistência da infração.

**Infração 02** - menciona que nenhum documento, valor, data ou base de cálculo foi especificamente impugnado pelo Defendente e que todos os produtos listados estão sob tributação normal.

Afirma que as aludidas “promoções” sugerem, em verdade, em primeiro plano, vendas a pequenos comerciantes, revendedores da citada feira livre, vizinha, com “nota fiscal em valores parciais” pois certamente a empresa não vendeu qualquer item com prejuízo, como citou. Prossegue ressaltando que, em segundo plano, pode sugerir uma real venda em atacado a contribuintes que não querem nota fiscal de entrada, com simulação de múltiplas vendas a pequenos revendedores;

Observa que os preços das entradas arrolados no documento acostado à fl. 24 não sofreram qualquer contestação.

Conclui mantendo a exigência na íntegra.

**Infração 03** - de início destaca que nenhum documento, valor, data ou base de cálculo foi especificamente impugnado.

Afirma que a alusão da empresa sobre a tributação dos itens “Charque” e “Óleo de Soja” não prosperam porque o valor do imposto nesta infração não é calculado por produto, mas pela receita integral das omissões de saídas.

Ressalta que a coluna TRIB (Tributação Interna) é sempre adicionada nesta auditoria pelo autuante em razão de haver, às vezes, produtos da substituição tributária, que ensejam outros procedimentos. Informa que mesmo que estivesse citando 12% nestes itens, o valor exigido seria o mesmo.

Explica que auditoria desta infração utiliza o demonstrativo analítico para determinar como ocorreram as omissões de receitas decorrentes das omissões de entradas e das omissões de saídas.

Conclui pugnando pela subsistência desse item da autuação.

Infração 04 - revela que nenhum documento, valor, data ou base de cálculo foi especificamente impugnado.

Quanto à alusão da empresa sobre a tributação dos itens “Charque” e “Óleo de Soja”, reafirma que não prosperam porque o valor do imposto nesta infração não é calculado por produto, mas pela receita integral das omissões de saídas.

Revela que a coluna TRIB (Tributação Interna) é sempre adicionada nesta auditoria pelo autuante em razão de haver, às vezes, produtos da substituição tributária, que ensejam outros procedimentos; Mesmo que estivesse citando 12% nestes itens, o valor exigido seria o mesmo.

Esclarece que a auditoria desta infração utiliza o demonstrativo analítico para determinar como ocorreram as omissões de receitas decorrentes das omissões de entradas e das omissões de saídas.

Observa que o cálculo do índice de proporcionalidade não se aplica a este caso em razão de que os itens arrolados no demonstrativo não estão enquadrados na substituição tributária. Explica que todo o montante das omissões destas receitas se deu a partir de itens tributados.

Conclui mantendo a exigência na íntegra.

Infração 05 - informa que as alegações defensivas são as mesmas da infração anterior e que, pelos mesmos motivos pugna também pela manutenção desse item da autuação

Infração 06 - frisa que, a despeito da alegação da empresa de que toda a responsabilidade do imposto, no caso em exame, é do fornecedor, traz à baila a inteligência do inciso XV, do art. 6º, da Lei 7.014/96, que instituiu o ICMS, que reproduz, *in verbis*:

*“Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:*

*[...]*

*XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.”*

Assevera não ter havido qualquer comprovação da empresa de que os fornecedores são, de fato, contribuintes com inscrição de substitutos na forma da Lei.

Sustenta também que não houve qualquer comprovação da empresa de que os fornecedores recolheram, espontaneamente ou por força de autuação, os valores do ICMS exigidos destas operações;

Relembra que nenhum valor, data, base de cálculo ou documento foi pela empresa impugnado especificamente.

Arremata informando que mantém a exigência na íntegra.

Infração 07 - diz corroborar com algumas declarações da empresa nesta infração, a exemplo de que: *“O atacadista pode vender a consumidor”*.

Afirma que a citação sobre a vizinhança da feira livre, feita pela empresa em sua Contestação, cai bem para entender o que houve.



Observa que a venda por uma unidade do item - fardo, caixa - não descaracteriza também, a qualidade de pequeno comerciante do adquirente. Com efeito, observa que a feira livre se mantém exatamente deles.

Registra que as vendas sucessivas e intensas, num só dia, de 01 Fardo de 30kg de Charque ou de 11 caixas contendo cada uma 20 Latas de 900ml de Óleo de Soja, como se vê no demonstrativo e nas notas fiscais arroladas são, em qualquer avaliação de bom senso, vendas em atacado.

Afirma que a venda em atacado, por NFC-e, dentro do entendimento formulado pela empresa, parece ser o escape perfeito ao exercício da não-retenção com garantia de impunidade.

Lembra que o Defendente não impugnou especificamente qualquer data, documento, base de cálculo ou valor constante do demonstrativo da infração.

Conclui pela subsistência da Infração 07.

Infração 08 - declara ser realmente esta infração subsistente da Infração 05. Se aquela cair, esta a segue.

Observa que a diferença exaltada no demonstrativo da Infração 05 aponta para a omissão de entradas de mercadorias tributadas, perfeitamente indicadas, não contestadas em qualquer particularidade - documento, data, base de cálculo e valor do imposto - pelo Autuado.

Frisa que há que se presumir, corretamente, que se entraram produtos tributados sob omissão de receitas, eles - perfeitamente identificados - não foram passivos da apuração e recolhimento do imposto devido a título de antecipação parcial.

Conclui requerendo a manutenção da Infração 08.

Infração 09 - mantém esse item da autuação, destacando que, ante o silêncio do Autuado em sede de defesa, entende restar tacitamente acatada.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

Essa 3ª JF decidiu converter os autos em diligência para que o Autuante intimasse o Impugnante indicasse nos demonstrativos acostados às fls. 13 a 21, quais as notas fiscais apontadas em sua defesa foram devolvidas e apresentasse as correspondentes comprovações e, caso fossem apresentadas as comprovações o Autuante procedesse aos ajustes cabíveis. O Autuante solicitou à Coordenação Administrativa da Inspetoria para fosse intimado o Autuado nos termos do pedido de diligência, fl. 151, entretanto, por equívoco, os autos foram retornados ao CONSEF, sem a intimação do Impugnante, fl. 161-verso.

Como não foi realizada a diligência solicitada e os autos retornaram a esse CONSEF sem o atendimento, essa 3ª JF converteu os autos em nova diligência, fl. 163, à INFAZ de origem para a conclusão do atendimento da solicitação anterior.

Conforme constam às fls. 167 a 173, o estabelecimento autuado foi intimado, inclusive em nome do sócio e no prazo regulamentar e a intimação não foi atendida.

Em nova diligência determinada por essa 3ª JF, fl. 178, foi solicitado que o Autuante, em relação à Infração 04, examinasse as inconsistências apontadas pela Defesa, fl. 114, em relação a apuração dos preços unitários médio e se cabível promovesse os ajustes necessários e se for o caso elaborasse novos demonstrativos de apuração

No atendimento da diligência, o Autuante informa que procedeu às correções nos preços unitários médios da Infração 04 e acostou à fl. 185 e CD à fl. 186, demonstrativos de apuração e de débito reduzindo valor do débito para R\$ 181.026,20.

Às 187 a 196, constam as intimações ao Impugnante para dar ciência do resultado da diligência realizada Autuante. No entanto, o Defendente não se manifesta nos autos no prazo regulamentar.

Em busca da verdade material, essa 3ª JJF converteu os autos em nova diligência, fl. 202, para que o Autuante aplicasse a proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº 56/07, nas Infrações 04 e 05 bem como, que fossem consideradas cargas tributárias previstas no art. 268, do RICMS-BA/12 em relação às mercadorias arroladas no levantamento fiscal em relação às Infrações 03, 04 e 05.

O Autuante apresenta a conclusão da diligência, fls. 207 e 208, nos termos que seguem resumidos.

Infração 03 - Omissão de Saídas Maior Que Omissão de Entradas 2016 - Observa que o cabimento do dispositivo previsto na IN 56/2007 está prejudicado porque a infração cobrada diz respeito ao montante de omissões de saída com identificação de itens reais, enquanto a instrução normativa alude à ocorrência de entradas não registradas, citado no item IV, do § 4º, do art. 4 da Lei 7014/96.

Afirma ser cabível o teor da Portaria 445/98, que insere um desconto automático aos casos de levantamento quantitativo, que no caso de supermercados chega a 2,05% do somatório das entradas + inventário inicial.

Revela que, de semelhante forma, há a previsão da utilização dos preços médios das entradas e saídas dos últimos meses, aplicáveis também ao caso.

Registra que foram atendidas estas questões, enquanto aquela restou prejudicada, dado que as omissões de saída foram identificadas exclusivamente em itens inquestionavelmente com tributação normal.

Informa que o novo Demonstrativo Resumo das Omissões 2016, em anexo, apresenta os novos montantes: de omissões de saída, R\$ 2.027.453,01; de omissões de entrada, R\$ 313.076,03. Esclarece que, neste caso, a inserção dos preços médios causou mais acréscimo do que o desconto causou decréscimo. Destaca que, por tal motivo, o valor exigido do ICMS passaria a R\$ 364.941,54, não fosse desfeito, na legislação tributária, o *reformatio in pejus*.

Em conclusão, sobre esta infração, assinala que deve ser mantido o quantum exigido originalmente, de R\$ 306.833,03.

Infração 04 - Omissão de Entradas 2017 - Informa que com cobrança original de R\$ 268.200,32, conforme documentos às fls. 35 a 42, foi modificada na correção feita pela 2ª diligência requerida pelo CONSEF, corrigindo fórmulas no demonstrativo de suporte da infração. Com efeito, o valor exigido passou a ser de R\$ 181.026,20, conforme demonstrativo à fl. 185 e CD à fl. 186.

Observa que esta 3ª diligência requer a aplicação do dispositivo da Instrução Normativa 56/2007 à infração. Destaca que, apesar de não considerar aplicável ao caso de levantamento de estoques, em razão de que os itens omissos estão perfeitamente identificados e são tributados normalmente, a tese de que houve desembolso financeiro para a compra dos produtos sem documentação fiscal num momento anterior, mas que restaram revendidos com documentos fiscais no momento colhido pelo levantamento de estoques configura, de fato, uma presunção sobre volume financeiro. Por isso, diz ter identificado que no exercício de 2017 o volume das saídas totais de mercadorias com tributação normal foi de 38,98%, o qual, aplicado ao montante das entradas identificadas omissas - R\$ 1.005.701,14 - expõe uma base de cálculo tributável de apenas R\$ 392.022,30 para a infração. Afirma que o ICMS exigido, passa para R\$ 70.564,01, conforme o novo Demonstrativo Resumo das Omissões 2017, em Anexo. 3, fls. 227 e CD à fl. 230.

Infração 05 - Omissão de Entradas Maior que Omissão de Saídas 2015 - Assinala que com cobrança original de R\$ 154.825,44, conforme documentos às fls. 43 a 60, não sofreu modificação até o momento. Observa que o dispositivo da Instrução Normativa 56/2007 tem o mesmo cabimento da infração anterior. Assim, aplicada à base de cálculo original - R\$ 910.737,88 - o percentual de 40,68%, relativo ao total das saídas tributadas no exercício de 2015, resulta no montante de R\$ 370.488,17. Desta forma, assevera que o ICMS exigido passa a ser de R\$ 62.982,99. Conforme o novo Demonstrativo Resumo das Omissões 2015, em anexo, fls. 228 e 229, e CD à fl. 230.

Consta à fl. 231, cópia de intimação ao autuado para cientificá-lo do teor do resultado da diligência. Transcorrido o prazo regulamentar o Autuado não se manifestou nos autos.

## VOTO

Inicialmente, constato que, apesar de não ter sido arguida questão específica de nulidade, o presente lançamento foi efetuado de forma compreensível, com exceção da Infração 08, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, 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, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

No tocante ao pedido de perícia, fica indeferido o pedido com base nas alíneas “a” e “b”, do inciso II, do art. 147, do RPAF-BA/99, tendo em vista que os elementos já constantes nos autos, além de não dependerem de conhecimento técnicos especializados para a sua compreensão, são suficientes para as conclusões acerca da lide, sendo desnecessária a mencionada diligência, em vista das provas produzidas nos autos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados ao PAF, cujas cópias foram fornecidas ao Autuado, mediante recibo, não se verificou dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo Autuante, e das diligências já solicitadas por essa 3ª JJF, por isso, indefiro o pedido de perícia.

No mérito, o Auto de Infração imputa ao sujeito passivo o cometimento de infrações a legislação baiana do ICMS, consoante minudente discriminação enunciada no preâmbulo do relatório.

A Infração 09, por não ter sido objeto de contestação pelo Autuado em sua peça impugnatória, ante a inexistência de lide em torno da acusação fiscal dela decorrente, fica mantida a autuação.

A Infração 01 - trata da falta de recolhimento de ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, consoante demonstrativo às fls. 13 a 21 e CD à fl. 108.

Em sua Impugnação, o Autuado alegou que constam no levantamento fiscal notas fiscais de devoluções integrais no qual o fornecedor na competência era optante pelo Simples Nacional, não há o destaque da base de cálculo e o ICMS na Nota Fiscal de origem, então a empresa efetuou a devolução sem destaque do imposto. Asseverou que as notas fiscais estão corretas, desse modo, solicitou diligência a fim de sanar os equívocos.

O Autuante ao prestar informação fiscal manteve a autuação sob o fundamento destacando que nenhum documento, valor, data ou base de cálculo foi especificamente impugnado pelo Defendente. Observou que a imensa maioria dos itens arrolados nas saídas que compõem esta infração estão vinculadas aos CFOPs 5.102 e 5.403 que se referem a vendas. Informa que a partir de ago/2016 há saídas por NFC-e, que não se aplicam a devoluções. Explicou que todos os produtos arrolados tinham status de tributação normal, na época das saídas. Registrou que apenas 5 casos de devoluções de compra se fazem presentes na lista, oriundas de apenas 2 fornecedores. Asseverou que a Defesa não especifica qualquer detalhe ou prova de suas alegações e que os três Danfes acostados pela Defesa como anexos não tem ligações com esta infração.

Depois de examinara as alegações articuladas pela Defesa, constato que, conforme esclareceu o Autuante não foram carreados aos autos elemento algum capaz de elidir a acusação fiscal.

Considerando ainda que o levantamento fiscal apresenta de forma minudente a identificação dos documentos que resultaram na exação atinente a esse item da autuação.

Pelo expendido concluo pela subsistência da Infração 01.

A Infração 02 - imputa ao Autuado o recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, consoante demonstrativo às fls. 22 a 24 e CD à fl. 108. Como explicitado na “Descrição dos Fatos” a exigência se refere às saídas por vendas de produtos tributados, em

diversos meses dos exercícios fiscalizados - 2015 a 2017 - utilizando preço unitários inferiores ao preços de compra e/ou de estoque inicial - preços médios - gerando, em cada mês, base de cálculo erradas por estarem inferiores às corretas, tendo sido os preços utilizados nas comparações obtidos nos documentos próprios da empresa - EFD, seja no inventário inicial ou na listagem de itens.

Em sua Defesa, o Autuado asseverou que não realiza operações com prejuízo e apresentou o entendimento de que a venda de mercadoria por preço abaixo do custo de aquisição em situações pontuais não conduz à empresa ao dever de estornar o crédito de ICMS. Sustentou seu entendimento de que a venda de mercadoria por preço abaixo do custo de aquisição, em situações pontuais, não conduz a empresa ao dever de estornar o crédito do ICMS pago pela aquisição da mercadoria. Asseverou também que se tratar de um direito dissociado da operação subsequente e independente do dimensionamento da base de cálculo naquela operação, porque na Constituição a única exceção ao crédito do ICMS corre por conta da saída subsequente com isenção ou não incidência, conforme prevê a alínea “b”, do inciso II, do parágrafo 2º, do art. 155.

O Autuante pugnou pela manutenção da autuação informando que o Defendente não impugnou documento algum, valor, data ou base de cálculo foi especificamente contestado e que todos os produtos listados estão sob tributação normal. Mencionou que as aludidas “promoções” são, em verdade, vendas a pequenos comerciantes, revendedores da citada feira livre, vizinha, com “nota fiscal em valores parciais” pois, certamente a empresa não vendeu qualquer item com prejuízo, como citou. Ressaltando também que, em segundo plano, pode sugerir uma real venda em atacado a contribuintes que não querem nota fiscal de entrada, com simulação de múltiplas vendas a pequenos revendedores. Lembrou também o Autuante que os preços das entradas arrolados no documento acostado à fl. 24, não sofreram qualquer contestação.

Ao examinar os elementos que compõem a apuração da exação neste item da autuação, precipuamente do demonstrativo de apuração, fls. 22 a 24 e CD à fl. 108, constato que o estorno de crédito fiscal efetuado pelo Autuante e que embasaram o lançamento, se constituiu de operações de saídas de mercadorias com preço unitário em valor inferior ao das correspondentes entradas. O que significa dizer que o Autuado se apropriou integralmente do valor dos créditos fiscais nas aquisições dessas mercadorias e, nas saídas se debitou em montante inferior, acumulando assim, nessas operações, créditos fiscais indevidos, eis que não promoveu ao estorno correspondente do crédito fiscal na proporção excedida.

Consigno que não deve prosperar a tese defensiva de que a utilização de crédito fiscal se trata de um direito dissociado da operação subsequente e independente do dimensionamento da base de cálculo naquela operação. Muito pelo contrário, pois assim procedendo o Autuado, o Sujeito Ativo, em vez de arrecadar o imposto legalmente devido na operação, está financiando a operação do estabelecimento, ora autuado, sem qualquer respaldo legal. Além do que, em assim procedendo, resta desatendido o princípio da não-cumulatividade do imposto que, em sua essência, deve prevalecer de forma equânime tanto, para o sujeito Ativo, como para o sujeito Passivo da operação.

Logo, resta indubitoso o acerto da autuação, haja vista que a utilização de crédito fiscal em montante superior ao débito fiscal lançado nas correspondentes saídas dessas mercadorias, sem o estorno proporcional dessa diferença se constitui em indevido acúmulo de crédito fiscal.

Assim, nos termos expendidos, concluo pela subsistência desse item da autuação.

As Infrações 03, 04 e 05 por se originarem as exigências falta de recolhimento do imposto apuradas em decorrência de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado serão tratadas conjuntamente e tiveram como suporte os demonstrativos às fls. 25 a 60 e CD à fl. 108.



Infração 03 - relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de saídas de mercadorias em valor superior ao das entradas efetivas omitidas, no exercício fechado de 2016.

Em síntese, o Defendente alegou não ter considerado no levantamento fiscal corretamente a carga tributária dos itens Charque, Óleo de Soja não excluiu produtos a ST como Creme dental Sorriso. Asseverou entender ser aplicável no levantamento de estoques a proporcionalidade prevista na IN 56/07.

O Autuante informou em relação a tributação dos itens “Charque” e “Óleo de Soja”, não prosperar a alegação defensiva porque o valor do imposto nesta infração não é calculado por produto, mas pela receita integral das omissões de saídas. Destacou que a coluna TRIB (Tributação Interna) é sempre adicionada nesta auditoria pelo autuante em razão de haver, às vezes, produtos da substituição tributária, que ensejam outros procedimentos, mesmo que estivesse citando 12% nestes itens, o valor exigido seria o mesmo. Esclareceu ainda que a auditoria desta infração utiliza o demonstrativo analítico para determinar como ocorreram as omissões de receitas decorrentes das omissões de entradas e das omissões de saídas.

No resultado das diligências solicitadas por essa 3ª JJF o Autuante informou que aplicou o índice de 2,05% previsto na Portaria 445/98 previsto para ramo de Supermercado, corrigiu também a apuração dos preços médios que fora solicitada para a Infração 04 e refez o novo demonstrativo que acosta na mídia CD à fl. 230. Destacou que com a correção dos preços médios ocorreria um acréscimo maior do que a aplicação do índice de perdas no percentual de 2,05% e valor exigido passou para R\$ 364.941,54 o que agrava o valor inicialmente apurado, pelo pugnou pela manutenção do valor de R\$ 306.833,03.

Intimado a tomar ciência do resultado da Diligência, fl. 231, o Impugnante manteve-se silente.

Depois de examinar a intervenção realizada pelo Autuante, com base nos ajustes realizados de acordo as alegações comprovadas pela Defesa e lastreada na legislação de regência, constato que lhe assiste razão e deve ser mantida a exigência originalmente apurada, tendo em vista que a revisão resultou em agravamento da exação.

Concluo pela subsistência da Infração 03.

Infração 04 - Falta de recolhimento do imposto por omissão de entradas relativo à operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no exercício fechado de 2017.

Considerando que os argumentos defensivos são idênticos aos da Infração 03 na primeira diligência solicitada por essa 3ª JJF, Autuante revisou as fórmulas utilizadas para o cálculo dos preços médios e reduziu o valor da exigência para R\$ 181.026,20 e, na segunda diligência em foi solicitado a aplicação da proporcionalidade prevista na IN nº 56/07 e aplicado o índice de 38,98% correspondente ao volume percentual das saídas com tributação normal restou apurado, conforme novo demonstrativo elaborado e acostado à fl. 230 em mídia CD, a redução da exigência fiscal para R\$ 70.564,01.

Intimado a tomar ciência do resultado da Diligência, fl. 231, o Impugnante não se manifestou no prazo regulamentar.

Da análise dos elementos que compõem esse item da autuação, constato que o último demonstrativo elaborado pelo Autuante que aplicou a proporcionalidade prevista na IN nº 56/07 reflete de forma escoreita os ajustes realizados com base na legislação de regência. Por isso, acolho o novo demonstrativo e acostado à fl. 230, em mídia CD, que reduz o valor do débito para R\$ 70.564,01.

Concluo pela subsistência parcial da Infração 04.

Infração 05 - constatado pela apuração de diferença tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária, a das operações de entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saída de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício fechado de 2015.

Em síntese, o Defendente alegou os mesmos argumentos articulados em relação à Infração 04.

O Autuante informou ao apresentar o resultado da diligência solicitada para aplicação da proporcionalidade prevista na IN nº 56/07 que refez o demonstrativo aplicando o índice de 40,68%, correspondente ao volume percentual das saídas com tributação normal, e restou apurado uma redução no valor da exação para R\$ 62.982,99, conforme demonstrativo que colaciona em mídia CD à fl. 230.

Intimado a tomar ciência do resultado da Diligência, fl. 231, o Impugnante manteve-se silente.

Depois de examinar as peças que fundamentam a exigência fiscal desse item da autuação, acolho o novo demonstrativo elaborado pelo Autuante que aplicou devidamente a proporcionalidade prevista na IN nº 56/07

Concluo pela subsistência parcial da Infração 05, no valor de R\$ 62.982,99.

Pelo supra explicitado, concluo pela subsistência da Infração 03, pela subsistência parcial da Infração 04 no valor de R\$ 70.564,01 e da Infração 05 no valor de R\$ 62.982,99.

A Infração 06 - cuida da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, consoante demonstrativo à fl. 61 e CD à fl. 108.

O Autuado refutou a acusação fiscal, sustentando que a responsabilidade da exigência objeto da autuação, de acordo com o art. 289, do RICMS-BA/12, é do fornecedor e que na apuração a fiscalização ignorou o crédito fiscal.

Por sua vez, o Autuante informou que o inciso XV, do art. 6º, da Lei 7.014/96, institui a responsabilidade solidária do destinatário das mercadorias das mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação quando o remetente não possui inscrição estadual ativa como substituto tributário. Manteve a autuação por inexistir qualquer comprovação do autuado de que os remetentes são, de fato, contribuintes com inscrição de substitutos na forma da lei, bem como, por não ter comprovado o Autuado que os fornecedores recolheram espontaneamente, ou por força de autuação os valores do ICMS exigidos dessas operações.

Verifico que não assiste razão Defendente, tendo em vista adquiriu de outras unidades da Federação mercadorias sujeitas a substituição tributárias sem a antecipação e não comprovou que os remetentes recolheram espontaneamente ou por força de autuação e nem carrou aos autos a informação de que os remetentes possuem inscrição estadual de substituto.

Comungo com o entendimento esposado pelo Autuante, eis que, ante a não apresentação pelo Impugnante qualquer elemento capaz de elidir a acusação fiscal, resta aplicável no presente caso a inteligência do inciso XV, do art. 6º, da Lei 7.014/96.

Logo, a Infração 06 é subsistente.

A Infração 07 - imputa ao Defendente a falta de retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados nesse Estado, consoante demonstrativo às fls. 62 e 63 e CD à fl. 108.

Em sua impugnação o Autuado sustentou não haver que se falar em retenção, pois os adquirentes são consumidores finais, “não contribuintes”, e ao efetuar as vendas no ECF ou NFC-e,

automaticamente é calculado o débito do imposto através dos equipamentos. Frisou que, apesar de ser atacadista, pode efetuar venda a consumidor final e que está credenciado a ser usuário de ECF, e atualmente emissora de NFC-e, reservando a utilização de Nota Fiscal Eletrônica, obviamente para as operações com outros contribuintes, que é o seu carro chefe.

Observou que em sua imensa maioria das operações arroladas, se trata de uma única unidade comercializada por item, o que descaracteriza o intuito comercial por parte do adquirente, como também venda para pessoa jurídica não contribuinte do ICMS, não cabendo assim a tributação antecipada pelo vendedor na condição de substituto tributário.

Explicou que as vendas eventuais em volume mais significativo por operação via ECF ou NFC-e podem ocorrer em uma gama de circunstâncias em que o adquirente necessita dispor de uma quantidade de produtos, seja consumidor final ou pessoa jurídica não contribuinte do ICMS.

O Autuante esclareceu ao prestar informação que as vendas sucessivas e intensas em um só dia de um fardo 30kg de Charque, ou de 11 caixas contendo 20 latas de 900ml de óleo de Soja, como consta do demonstrativo de apuração e nas respectivas notas fiscais arroladas são, em qualquer avaliação de bom senso, vendas em atacado.

O exame nos demonstrativos que fundamentam a autuação não deixa dúvidas de que as operações arroladas não podem ser consideradas como sendo vendas a consumidor. Por esse motivo, comungo com o entendimento do Autuante de que o volume das aquisições objeto desse item da autuação se destinam a pequenos comerciantes.

Ademais, em suas razões de defesa o Impugnante não apontou qualquer inconsistência no levantamento fiscal e nem carrou aos autos elemento algum que, de forma inequívoca, contivesse o condão de elidir a acusação fiscal, eis que, mesmo atuando como atacadista, portanto, conhecedor das normas legais de regência de operações, apresentou meras alegações sem qualquer comprovação contundente que lastreasse sua tese defensiva.

Nos termos expendidos, concluo pela manutenção da autuação.

A Infração 08 - cuida da falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, no mês de janeiro de 2015, relativo às entradas interestaduais de produtos tributados normais, neste exercício, apontadas pelo resultado de omissões de entradas verificado no levantamento quantitativo por espécie de mercadorias aplicado sobre o exercício fechado de 2015, consoante demonstrativo às fls. 64 a 66 e CD à fl. 108.

Em sede de defesa, o Impugnante refutou a acusação fiscal declarando que a infração imputada se reveste de ilegalidade, pelo fato de que sobre omissão de entradas apurada em levantamento quantitativo foi cobrada a antecipação parcial, exigência não prevista na legislação do ICMS, com base em mera suposição sem amparo legal. Sustentou que, em se tratando de omissão de entradas detectadas em levantamento quantitativo em que as saídas apuradas são cotejadas com as saídas com documento fiscal, implicando uma diferença obtida em favor destas últimas, estes valores já estão integralmente tributados, não cabendo mais antecipação. Ressaltou ainda ser por esta razão, que o que se autua é a presunção legal de saídas anteriores, efetuada na Infração 05.

Registrou ainda que o art. 12-A, da Lei 7.014/96 assevera que nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III, do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.

O Autuante, em sua informação, manteve a autuação asseverando que há de se presumir que se entraram produtos tributados sob omissão de receitas, perfeitamente identificados na Infração 05, não foram passíveis de apuração e o recolhimento do imposto devido a título da antecipação parcial.

Ao compulsar as peças que compõem esse item da autuação, conjuntamente com os elementos que integram a Infração 05, constato que o demonstrativo de apuração acostado às fls. 65 e 66, apresenta, tão-somente, uma lista de mercadorias trazidas das omissões de saídas apuradas na Infração 05 exigindo o ICMS antecipação parcial.

Verifica-se que não consta no demonstrativo qualquer indicação de que essas operações de aquisições foram confrontadas com os recolhimentos de ICMS Antecipação Parcial efetuados pelo estabelecimento autuado.

Ademais, a apuração do recolhimento atinente ao ICMS Antecipação deve ser realizado nota a nota, verificando-se a existência ou não do correspondente pagamento pelo Autuado.

Assim, entendo que a autuação desse item do Auto de Infração, se constitui motivo para anulação do feito, ante a incerteza e a insegurança na apuração da exação, que resvala na preterição do direito de defesa do Autuado que, consoante previsão expressa no inciso II, do art. 18, do RPAF-BA/99.

Represento a Autoridade Fazendária para que examine a possibilidade renovar a ação fiscal com o fito de apurar a irregularidade a salvo da falha supra aludida.

Concluo pela nulidade da autuação relativa à Infração 08.

Assim, nos termos acima explicitados concluo pela subsistência parcial da autuação nos termos discriminados no demonstrativo a seguir.

**DEMONSTRATIVO COMPARATIVO AUTO DE INFRAÇÃO x JULGAMENTO**

Infrações	AUTO DE INFRAÇÃO	INFORMAÇÃO FISCAL	JULGAMENTO	MULTA	DECISÃO
01	15.549,09	15.549,09	15.549,09	60%	PROCEDENTE
02	264.421,96	264.421,96	264.421,96	60%	PROCEDENTE
03	306.833,03	306.833,03	306.833,03	100%	PROCEDENTE
04	268.200,32	268.200,32	70.564,01	100%	PROC. EM PARTE
05	154.825,44	154.825,44	62.982,99	100%	PROC. EM PARTE
06	17.794,64	17.794,64	17.794,64	60%	PROCEDENTE
07	108.403,13	108.403,13	108.403,13	60%	PROCEDENTE
08	17.042,97	17.042,97	0,00		NULO
09	2.046,75	2.046,75	2.046,75	1%	PROCEDENTE
<b>TOTAIS</b>	<b>1.155.117,33</b>	<b>1.155.117,33</b>	<b>848.595,60</b>		

Em relação ao questionamento da defesa acerca das multas sugeridas no presente Auto de Infração pelo Autuante, sob o fundamento de que são inconstitucionais e têm natureza confiscatória, consigno que todas as multas aplicadas nas infrações, objeto do Auto de Infração, afiguram-se expressamente previstas no art. 42, da Lei 7.014/96 e, no que concerne a alegada inconstitucionalidade deixo de apreciá-la, em razão da vedação contida nos incisos I e III, o art. 167, do RPAF-BA/99, que impede este Conselho de apreciar questões relativas à constitucionalidade das normas estaduais.

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

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206958.0002/18-5**, lavrado contra **DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS VITALÍCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 846.548,85**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 406.168,82, e 100% sobre R\$ 440.380,03, previstas, respectivamente, na alínea “a”, “d” e “e” do inciso II, do inciso III, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa



por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$ 2.046,75**, prevista no inciso IX, do art. 42, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos da alínea “a”, do inciso I, do art. 169, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, alterado pelo Dec. nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 14 de setembro de 2023

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA