

A. I. Nº - 207182.0010/15-4  
AUTUADO - A.D.I. – DISTRIBUIDORA DE CEREAIS LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ RAIMUNDO LIMA  
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ CENTRO SUL  
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23/10/2023

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0189-03/23-VD

**EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA; b) AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS COM O BENEFÍCIO DE ISENÇÃO. Infrações caracterizadas. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. a) MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS; b) ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS PARA COMERCIALIZAÇÃO. b1) FALTA DE RECOLHIMENTO; b2) RECOLHIMENTO A MENOS. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS PARA O USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. 4. CONTA “CAIXA”. SALDO CREDOR. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES MERCANTIS NÃO CONTABILIZADAS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. Saldo credor da conta “Caixa” indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Não comprovada pelo contribuinte a origem dos recursos. Infrações caracterizadas. Afastadas nulidades suscitadas. Negado pedido de redução ou cancelamento das multas aplicadas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 25/11/2015, exige crédito tributário no valor de R\$ 861.089,87, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 01.** 007.001.002 – recolheu a menos o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente a aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, no valor de R\$ 57.361,12, acrescido da multa de 60%; (42, II,

**Infração 02.** 007.015.001 – falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias, provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização, no mês de agosto de 2014, totalizando R\$ 15.056,60, sendo aplicada multa de 60%;

**Infração 03.** 007.015.002 –recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, referente a aquisições de mercadorias, provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização, no meses de fevereiro a dezembro de 2014, totalizando R\$ 282.964,66, sendo aplicada multa de 60%; (42, II, d)

**Infração 04.** 006.002.001 – deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da

Federação e destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a maio, julho, setembro e novembro de 2014, no valor de R\$ 5.503,94, acrescido da multa de 60%;

**Infração 05.** 005.003.002 – omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de Caixa, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, no valor de R\$ 433.073,81, acrescido da multa de 100%; (art. 42, III)

**Infração 06.** 001.002.003 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadoria adquiridas com o benefício de isenção do imposto, no meses de janeiro a dezembro de 2014, no valor de R\$ 65.301,56, acrescido da multa de 60%; (art. 42, VII, a)

**Infração 07.** 001.002.006 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadoria adquirida com pagamento do imposto por substituição tributária, meses de janeiro, março, junho, julho, outubro e novembro de 2014, no valor de R\$ 1.828,18, acrescido da multa de 60%; (art.42, VII, a)

O autuado impugna o lançamento fls. 240/259. Diz que vem, através do seu representante legal, na forma do RPAF/99, oferecer tempestivamente, a impugnação ao presente auto de infração, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas. Sintetiza os fatos. Reproduz as irregularidades apuradas.

Afirma que o auto de infração lavrado, indica a ocorrência de sete infrações, todas anotadas em um único instrumento, fato que se constitui em dificuldade de produção de defesa, devendo, só por este fato, ser julgado nulo, eis que fere princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório.

Corroborando a existência de lesão ao direito de defesa do autuado e a possibilidade de o agente fiscal proceder a uma correta lavratura de autos de infração distintos para cada infração, tome-se o que dispõe o art. 40 do RPAF/99, no âmbito do Estado da Bahia, que reproduz. Aduz, pois, que parece o agente Autuante desconhecer as regras que disciplinam o PAF no âmbito do Estado da Bahia ao proceder na unificação de infrações em um único auto, vilipendiando o direito de defesa do contribuinte.

Afirma que não há uma concreta descrição do fato gerador do tributo, limitando-se, a autoridade autuante, a imputar o não recolhimento do imposto de circulação de mercadoria e serviços, sem, contudo, discriminar elementos mínimos necessários ao conhecimento da autuação e, assim, garantir ao contribuinte o direito de defesa.

Decerto, não há descrição mínima da ocorrência do pretense fato gerador, especificação do porquê das alíquotas aplicadas, indicação do porquê não houve o abatimento dos créditos na operação anterior e até mesmo porque a contribuinte deve ser considerada responsável tributário na sistemática da substituição tributária.

Para além de ausência de concreta descrição do fato gerador, a própria configuração da responsabilidade tributária da autuada resta nula. Isto porque, nas infrações de nº 1 e 2, o autuante a enquadra como substituto tributário na antecipação tributária. Ocorre que, a antecipação tributária, para configurar a responsabilidade do substituto exige a presença de alguns requisitos. Cita o disposto no art. 125, II, alínea “b” do RICMS/BA.

Afirma que a norma, ainda vigente, do art. 125, II, b, não deixa dúvidas que a responsabilidade tributária só restará configurada, quando se demonstrar que o remetente da mercadoria não fez o devido recolhimento ou o fez em valor a menor.

Acrescenta que conforme o § 1º do citado dispositivo, para que se configure a responsabilidade da autuada como supletiva, no caso em espeque, devendo, primeiro, haver a constatação de que não houve recolhimento do tributo por parte do remetente da mercadoria para só depois a exação vir a pesar sobre a autuada. É que, o caso trata-se de substituição tributária por antecipação, devendo haver a retenção do imposto, com o seu destaque na nota fiscal, por parte do remetente da mercadoria, só sendo possível a exigência do crédito tributário em face do destinatário quando

restar demonstrada nos autos do PAF o esgotamento de todas as possibilidades de exigência do tributo do responsável por substituição.

No caso dos autos, contudo, diz que não é possível verificar qualquer referência à impossibilidade de exigência do imposto em relação ao remetente, responsável tributário por antecipação. E mais! Sequer existe qualquer tentativa de exigir o tributo em face do remetente da mercadoria. Conquanto tal requisito devesse constar no corpo do auto de infração, sequer é possível falar em convalidação do vício no bojo do PAF, na medida em que, de igual modo, não existe em nenhum momento do Processo Administrativo Fiscal o cumprimento do quanto estabelecido pela norma em comento.

Assevera, ainda, que não se está diante de norma cuja essência seja vazia e prime exclusivamente pela formalidade. Afirma que a norma em comento, constitui verdadeira garantia fundamental da autuada, haja vista que sua pretensa responsabilidade no caso em testilha é supletiva, só surgindo após o cumprimento do ônus imposto à autoridade fiscal pelo art. 125, II, b, do RICMS/BA.

Entende que a empresa autuada deveria ser enquadrada no art. 355, II, do RCICMS-BA. Assim, não deveria lhe ser imposta a obrigação de recolhimento do imposto na entrada das mercadorias, mas sim, no momento de saída do seu estabelecimento no âmbito do próprio Estado da Bahia. Não obstante, o agente autuante olvidou para tal comando normativo, pretendendo uma exação ilegítima em face da autuada.

Ainda no âmbito da nulidade do presente auto, destaca que a suposta infração de nº 6, consistente no uso indevido de crédito fiscal, de igual forma, não preenche os requisitos necessários para garantir à autuada o exercício regular do seu direito de defesa, pois não há qualquer descrição da suposta creditação indevida. O fisco se limita a afirmar tal conduta, arbitrar valores e aplicar multa, sem ao menos indicar onde, como e quando houve a utilização indevida de creditação tributária.

Afirma que analisando a “infração 03” e “infração 04” e cotejando-as com a “infração 01” não restam dúvidas que se está diante de verdadeiro *bis in idem* vedado pelo ordenamento tributário pátrio. A pretexto de tipificar nova infração, o autuante incluiu as bases de cálculo utilizadas para apurar o ICMS da infração 01, na apuração do ICMS na infração 03.

O mesmo se diga quanto à pretensa infração 04. Diz que se repetiu na exação de ICMS tipificada na “infração 04” sobre a mesma circulação de mercadoria já tributada na infração 01 e pretendida na infração 02. Mais do que um *bis in idem*, está-se diante de um duplo *bis in idem*. Assim, falece por completo o que se chamou de infração 02 e infração 04, devendo ser julgada ilegítima.

Aduz que analisando o auto de infração, verifica que sua totalidade está voltada para a constituição do ICMS com aplicação de alíquota interestadual.

Ocorre que, boa parte das notas fiscais utilizadas para lastrear a autuação são de aquisições de mercadoria no próprio Estado da Bahia. Decerto, os anexos apresentados ao contribuinte dão conta de que inúmeras notas fiscais sobre as quais houve lançamento são de mercadorias adquiridas de empresas sediadas no próprio Estado da Bahia.

Nesse contexto, não poderia o autuante aplicar indiscriminadamente a alíquota interestadual sobre todas as aquisições, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade. Tal proceder faz elevar em até 150% (cento e cinquenta por cento) o valor do tributo devido. Esta circunstância, *de per si*, demonstra a insubsistência do auto de infração, devendo o mesmo ser anulado, determinando-se a realização de novo auto, com aplicação correta das alíquotas.

A situação salta ainda mais aos olhos, quando se observa que, para além de aplicação de alíquota interestadual, houve tributação (com alíquota de 17%) sobre produtos isentos, como por exemplo, feijão, farinha de mandioca e arroz. Vê-se, pois, que a autuação beira ao absurdo, criando tributo onde seria impossível fazê-lo, devendo o auto ser julgado insubsistente.

Assevera que não ocorreu o fato gerador das infrações de nº 1, 2, 3 e 4, qual seja, não houve entrada e, por consequência, saída, das mercadorias objeto de apuração no estabelecimento da contribuinte. Com efeito, parte o fisco da presunção de que a existência de notas fiscais em nome da autuada é suficiente o bastante, para configurar a ocorrência do fato gerador. Ocorre que, as cópias das notas fiscais existentes em sistema interno da SEFAZ/BA não demonstram, nem comprovam, que tenham as mercadorias ali indicadas adentrado ao estabelecimento da ora impugnante, sendo certo, que aquelas notas jamais foram por ele, apresentadas ao fisco.

Entrementes, a tão só existência de notas fiscais em sistema interno da SEFAZ/BA não importa o reconhecimento de entrada de mercadorias no seu estabelecimento, sobretudo quando não reconhece tais aquisições, não as escriturou, comunica ao fisco acerca do uso indevido dos seus dados cadastrais e o Autuante não tem certeza sobre a ocorrência do fato gerador.

Acrescenta que não há qualquer referência nos autos, acerca da origem de tais notas fiscais. Não existe Termo de Arrecadação por parte do Autuante que pudesse inferir que tais notas estivessem de posse da empresa autuada. Conclui que se impõe a total insubsistência da autuação.

Comenta que a antecipação tributária do ICMS se constitui numa sistemática de apuração e cobrança do tributo estadual na qual o fato gerador é considerado ocorrido antes mesmo da efetiva saída ou entrada da mercadoria no estabelecimento comercial respectivo, por ocasião do mero ingresso de mercadorias no território do respectivo Estado-Membro do contribuinte do Imposto, com o registro das respectivas Notas Fiscais no sistema de Fiscalização instalado nas fronteiras entre os Estados. Trata-se, portanto, de uma presunção criada pela Lei e pela Constituição Federal, a fim de facilitar a fiscalização da arrecadação do ICMS. Não obstante isso, é preciso aduzir que tal presunção não é absoluta, mas meramente relativa, ou seja, admite prova em contrário por parte do contribuinte. Esse é o entendimento dos Tribunais pátrios, a esse respeito. Cita acórdãos do STF.

Assim, aduz que na específica hipótese de não ocorrência do fato gerador presumido na substituição tributária, não há tributo algum a pagar ou, já tendo sido o mesmo pago, é o caso de se operar a restituição do indébito.

Assinala que além de ter sido autuado pelo não recolhimento do ICMS antecipado devido por substituição tributária, também foi autuado por suposta saída de mercadoria *“apurada através de saldo credor de caixa”*. Frisa que esta última infração não tem o menor respaldo dentro da configuração do fato gerador e da responsabilização tributária da autuada.

Entende que a análise do saldo credor em caixa não configura fato gerador do imposto lançado. Tampouco tal análise tem como aptidão presumir ou configurar a existência de crédito tributário de ICMS. Afirmar de modo diverso é aceitar ilações esdrúxulas para configurar a responsabilidade tributária da autuada e *“legitimar”* a interferência da potestade estatal no patrimônio particular, ao arrepio de todas as normas garantidoras dos direitos fundamentais. Ademais, a responsabilidade acessória de escriturar em seus livros toda a movimentação tributável vem sendo cumprida à risca pela autuada.

Nesse sentido, os livros fiscais da autuada devem ser levados em consideração em relação à presunção de ocorrência do fato gerador na antecipação tributária por substituição.

E, destarte, se não há registro nos livros fiscais de entrada das mercadorias com base nas quais se apurou o ICMS, cujas notas fiscais foram registradas nas barreiras fiscais tendo a autuada como compradora, é porque ditas mercadorias jamais chegaram ao seu estabelecimento comercial! Entretanto, de algum modo, esses compradores conseguem fazer com que, após a carga transportada atravessar a barreira fiscal estadual, ela chegue a um estabelecimento diverso e completamente desconhecido daquele constante na Nota Fiscal de destino.

Assevera que a escrituração fiscal, nesse caso, deve prevalecer, pois também possui presunção de veracidade. Como dito, a antecipação do ICMS por substituição tributária é uma presunção apenas relativa de que o futuro fato gerador venha a ocorrer, admitindo prova em contrário. Nesse caso,



a prova em contrário é justamente a escrituração contábil-fiscal da autuada, a militar em seu favor, dadas as circunstâncias antes descritas. Sobre o tema cita acórdãos do STJ.

Assim, resta patente a não comprovação, por parte do fisco, da ocorrência do fato gerador do ICMS em questão, mormente quando a empresa autuada consegue trazer à baila provas e circunstâncias capazes de infirmar a presunção relativa da ocorrência do fato gerador na sistemática da substituição tributária.

Ressalta ainda, que a exação, tal qual posta no presente feito administrativo, constitui-se em verdadeiro *bis in idem* pró fisco, na medida em que olvidou para o postulado constitucional da não cumulatividade do tributo em questão. Com efeito, o ICMS é um imposto de natureza não cumulativa, o que significa que o montante do ICMS devido na operação anterior é compensado contabilmente com o montante do tributo na operação seguinte. Ao exigir o ICMS fazendo incidir a alíquota de 17% (dezesete por cento) sobre o total das notas fiscais em questão, como se o fato gerador presumido do tributo realmente tivesse ocorrido, sem abater eventual diferença na suposta operação de venda das mercadorias, o ICMS acabou sendo exigido de maneira cumulativa, violando a legislação de regência.

Admitindo que o fato gerador tenha ocorrido, certamente o tributo em questão seria menor do que aquele apurado pela fiscalização, isso porque o montante a ser pago de ICMS na operação de venda das mercadorias seria abatido com o montante devido na antecipação tributária, fazendo-se incidir a alíquota do ICMS, basicamente, sobre o resultado da diferença entre o preço de venda e o preço de compra das mercadorias.

Diante de eventual inexistência de lançamento de entrada de mercadorias na escrituração contábil, o que a autoridade autuante deveria ter feito? A resposta parece simples: arbitrar o valor de venda das mercadorias, com base numa estimativa razoável de lucro, apurar o ICMS devido nesta operação e abater do ICMS devido na operação de entrada (devido por substituição tributária), para então, apurar o valor efetivamente devido.

Não tendo adotado essa sistemática, o Fisco impôs um ônus excessivamente grande ao contribuinte, violando a natureza não cumulativa do tributo, pois não levou em conta eventual crédito de ICMS. Caso o Auto de Infração seja julgado procedente, mantendo-se os respectivos débitos, deve-se, ao menos, reconhecer seu direito de se compensar nas futuras operações, por força da não cumulatividade do tributo.

Prossegue afirmando que a multa aplicada na infração à legislação tributária em questão, é fora de propósito e confiscatória, atingindo a alíquota máxima de 60% e 100%. Nota que o contribuinte em nenhuma das infrações agiu com má-fé. Diz que o Supremo Tribunal Federal, em Acórdão recente, divulgado no Diário da Justiça Eletrônico em 22/04/2010, já teve oportunidade de expor o afastamento de multa de 60% (sessenta por cento), por ser confiscatória, nos termos da proibição contida na Constituição Federal.

Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%.

E não se diga que falece ao órgão fazendário competência para reconhecimento de inconstitucionalidade na aplicação da lei. Com efeito, para além de vinculada ao princípio da legalidade, a Administração Pública deve obediência-mor à Constituição Federal, sendo-lhe defeso olvidar para atos inferiores que lhe vilipendiem.

Por fim, diz que objetivando pôr uma pá de cal sobre a possibilidade de o Órgão Julgador rever a multa aplicada, a própria Lei Estadual 7.014/96, em seu art. 42, § 8º, estatui ser possível ao órgão colegiado afastar a aplicação da multa.

Assim, no caso dos autos, onde a boa-fé do contribuinte é gritante na medida em que cumpre a obrigação acessória, ao escriturar os fatos geradores mesmo quando, por situações adversas e

inerentes à atividade empresarial, deixa de recolher a obrigação principal, a aplicação cega de multas à base de 60% (sessenta por cento) e 100% (cem por cento) é inconstitucional por desproporcional e confiscatória, não podendo este Conselho quedar-se silente a respeito.

Assim, requer sejam julgadas improcedentes as infrações constantes do auto em referência, ou, em assim não entendendo, que seja determinada a anulação do auto de infração para que seja lançado novamente com identificação das infrações efetivamente cometidas, fazendo-se correta capitulação e corrigindo-se as alíquotas aplicadas, promovendo-se a competente dedução dos valores do ICMS recolhidos de mercadorias adquiridas de outros estados da Federação, e excluindo as aquisições de matéria-prima para refino de açúcar, abrindo-se novo prazo para impugnação.

O Autuante presta informação fiscal fls. 262/266. Afirma que busca produzir, de forma sistemática, a informação fiscal acerca das razões da impugnante, relativas ao Auto de Infração em epígrafe.

Aduz que o impugnante, no primeiro momento de sua defesa, questiona o fato de ter lavrado apenas, um instrumento abrangendo diversas infrações, fato este que, para ele, "*ferre princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório*" e, assim, postula a nulidade do Auto de Infração, invocando o art. 40 do RPAF/99.

Explica que o arrolamento de várias infrações em um único auto de infração, não foi, não é, e nunca será motivo de anulação e nem fere princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório e está conforme a legislação pertinente.

Comenta que no citado dispositivo do RPAF/99, o verbo *poderá* abre uma possibilidade, pois, em qualquer dicionário, verificar-se-á que o verbo poder indica: ter a faculdade de; ter possibilidade; dispor de força e autoridade. Portanto, é uma faculdade do Autuante, a seu critério, e não uma exigência legal. Aduz que o PAF contém todos os elementos necessários e obrigatórios para a caracterização das infrações nele contidas.

Sobre a alegada falta de especificação do porquê das alíquotas aplicadas, esclarece que foram aplicadas aquelas previstas na legislação tributária. Aduz que o Auto de Infração é instrumento de denúncia contra práticas lesivas ao Erário público e/ou interesses do Estado. Não é um manual de definições, nem de explicações da legislação tributária. Cabe à impugnante, portanto, apontar quais alíquotas foram aplicadas indevidamente. Dessa forma, sua alegação torna-se vazia e não devendo ser considerada.

Sobre a alegada falta de abatimento dos créditos na operação anterior, diz ser outro questionamento destituído de qualquer sentido. Pergunta, quais créditos deveriam ser abatidos? Na apuração do ICMS a recolher ou recolhido a menor foram compensados os créditos na estrita previsão legal, conforme planilhas anexadas ao Auto de Infração. Caberia a impugnante demonstrar quais créditos foram ignorados pelo Autuante. Se não o fez, é porque tal suposição não existe.

Sobre a responsabilidade do contribuinte nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, aduz ser descabida a pretensão da autuada, visto que as entradas das mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, consideradas no PAF em discussão são originárias de Estados não signatários de Convênios ou Protocolos, portanto, não há de se falar em responsabilidade supletiva. Assim, caberia a autuada demonstrar quais situações de responsabilidade supletiva foram negligenciadas em desconformidade com a legislação fiscal.

Sobre o apontado *bis in idem*, frisa que as infrações nominadas na defesa são de natureza diversa. Não assiste qualquer razão à autuada, pois as infrações 01, 02, 03 e 04 são de natureza diferentes.

A respeito da aplicação indiscriminada de alíquota interestadual, inclusive sobre produtos isentos, o defendente faz várias afirmativas fora do contexto do PAF em análise, a saber:

a) prevalência de alíquotas internas nos demonstrativos - sim, já que as antecipações tributárias (parciais e totais) e a diferença de alíquotas de bem para uso ou consumo, reportam-se às aquisições interestaduais;

b) suposição de não recebimento das mercadorias - apenas suposição de uma possibilidade, sem objetivamente entrar no mérito e nada demonstrar;

c) saldo credor de caixa não configura fato gerador - bem, trata-se de uma presunção legal, cabe ao defendente a não confirmação do fato presumido.

No que tange a violação do princípio da não cumulatividade do ICMS, salienta que, mais uma vez, a autuada quer nos fazer acreditar em sua "*ingenuidade*", quando discorre sobre a não cumulatividade do ICMS e sua não observância pelo preposto fiscal.

Ressalta que a substituição tributária encerra a fase de tributação e não há porque a utilização do crédito fiscal destacado na nota fiscal, nem do antecipado. Na antecipação parcial, o contribuinte utiliza como crédito, o ICMS destacado e o efetivamente recolhido. Foram observadas pelo lançamento, essas duas condições.

A respeito da multa ser confiscatória, afirma que não lhe compete discutir sobre essa matéria.

Pelo exposto, afirma que se mostra cristalina a intenção da autuada em procrastinar o julgamento do Auto de Infração, lavrado com zelo e lastreado em documentos e demonstrativos que não deixam dúvidas da qualidade de seu trabalho e da exatidão dos valores reclamados. Portanto, acredita que estão postos no processo, condições de julgar totalmente procedente o presente Auto de Infração.

Considerando a inexistência nos autos, de prova de que o Autuado teria recebido cópia dos levantamentos elaborados pelo Autuante, o Auto de Infração foi convertido em diligência fls. 269/270, pela 6ª JJF, para que a INFAZ JEQUIÉ realizasse a entrega desses elementos ao impugnante, com reabertura do prazo de defesa, 60 (sessenta) dias, para que se manifestasse, querendo. Pediu ainda, além da comprovação da entrega ao Autuado de cópia dos levantamentos efetuados pelo autuante:

a) fosse feito o demonstrativo da infração 1 (ou que fosse elaborado um anexo para esse demonstrativo, caso assim prefira) acrescentando as seguintes informações:

1) a chave de acesso de cada uma das notas fiscais eletrônicas citadas nesse demonstrativo;

2) a situação cadastral, junto ao Estado da Bahia, de cada um dos emitentes dessas citadas notas fiscais eletrônicas - em outras palavras, informar se os emitentes possuíam inscrição cadastral neste Estado na condição de contribuinte substituto;

3) a existência, ou não, de acordo interestadual (Convênio ou Protocolo) para cada espécie de mercadoria relacionada nessa infração.

4) caso reste comprovado que o remetente das mercadorias é responsável pelo recolhimento do ICMS devido por substituição tributária, que fossem excluídos da infração 1 os débitos correspondentes.

b - que, em relação às infrações 2 a 5, fossem elaborados novos demonstrativos, acrescentando uma coluna com a chave de acesso de cada nota fiscal eletrônica;

c - que fosse entregue ao autuado, mediante recibo a ser anexado ao processo, cópia dos novos demonstrativos elaborados pelo Autuante no atendimento desta diligência, dos demonstrativos originais de fls. 8 a 61 e do CD-ROM anexado à fl. 231.

d - que, após o atendimento dos itens acima, fosse concedido ao autuado o prazo de sessenta (60) dias, reabertura do prazo para, querendo, apresente nova defesa.

e - caso o Autuado apresentasse nova defesa, o Autuante deverá ser convidado a prestar a informação fiscal correspondente.

Cumprida a diligência fls. 274/287, foram elaborados novos demonstrativos entregues ao impugnante.

Ao tomar ciência, o Autuado volta a se manifestar fls. 291/312. Afirma que foi surpreendido com a intimação *“para tomar ciência da diligência conforme fls. 08 a 61 e do CD anexo fls. 231 e as fls. 274 a 289 com CD anexo concedendo ao autuado prazo de 60 (sessenta) dias para apresente nova defesa”*.

Afirma que, analisando as peças que acompanham o mandado de intimação, não é possível identificar o teor da suposta decisão que determinou a diligência. Não foi assegurada à Autuada conhecer as razões, tampouco o próprio conteúdo do que determinou a Junta de Julgamento em relação ao processo em questão.

Diz que não há como exercer qualquer juízo fático ou jurídico sobre os documentos que lhe foram encaminhados por ocasião da intimação, mormente em função de desconhecer o quanto determinado pelo Órgão Julgador, o que tem o condão de tisonar o direito de defesa da ora petionante.

Afirma que, analisando as informações prestadas pela autoridade Autuante, no afã de tentar extrair algo de compreensivo no processo administrativo fiscal, avulta nova aberração contrária aos direitos fundamentais da autuada.

É que, afirma o autuante, em relação ao suposto item 1 de uma requisição de diligência que o contribuinte desconhece, utilizou um determinado programa para realizar o levantamento fiscal. Frisa que resta impossível aferir a confiabilidade ou mesmo certeza dos resultados da utilização de um tal programa que sequer possui um certificado de validade pelo órgão máximo de Fazenda do Estado da Bahia.

Por fim, destaca que o atendimento ao item 2 da requisição de diligência parece indicar a real existência de equívoco quanto ao lançamento tributário originário. Não obstante, a autoridade parece se omitir quanto a aplicação dos novos parâmetros, remetendo ao crivo do Órgão Julgador ou da Autuada, a análise para encontrar o resultado final da exação.

Entende que coexistem uma sucessão de nulidades no procedimento adotado em relação ao processo administrativo fiscal em epígrafe, que demandam a imediata declaração de sua nulidade.

Repete que auto de infração lavrado, indica a ocorrência de sete infrações, todas anotadas em um único instrumento, fato que se constitui em dificuldade de produção de defesa, devendo, só por este fato, ser julgado nulo, eis que fere princípios constitucionais da ampla defesa e contraditório.

Reitera que, não obstante, este não é o único vício. Com efeito, não há uma concreta descrição do fato gerador do tributo, limitando-se, a autoridade autuante, a imputar o não recolhimento do imposto sem, contudo, discriminar elementos mínimos necessários ao conhecimento da autuação e, assim, garantir ao contribuinte o direito de defesa. Para além de ausência de concreta descrição do fato gerador, a própria configuração da responsabilidade tributária da autuada resta nula.

Mais uma vez, diz que nas infrações de 01 e 02 o agente Autuante enquadra a Autuada como substituto tributário na antecipação tributária. Ocorre que, a antecipação tributária, para configurar a responsabilidade do substituto exige a presença de alguns requisitos, que reproduz.

Repete os argumentos iniciais aduzidos em sua impugnação sobre, *bis in idem*, que houve aplicação indiscriminada de alíquota interestadual inclusive sobre produtos isentos, que no caso em tela há inexistência dos fatos geradores do ICMS por antecipação tributária no caso em tela, que houve violação ao princípio da não cumulatividade do ICMS, e que a multa aplicada nas infrações apuradas pelo fisco é confiscatória.

Requer mais uma vez, que sejam julgadas improcedentes as infrações constantes do auto em referência, ou, em assim não entendendo, que seja determinada a anulação do auto de infração para que seja lançado novamente com identificação das infrações efetivamente cometidas, fazendo-se correta capitulação e corrigindo-se as alíquotas aplicadas, promovendo-se a competente dedução dos valores do ICMS recolhidos de mercadorias adquiridas de outros estados



da Federação, e excluindo as aquisições de matéria-prima para refino de açúcar, abrindo-se novo prazo para impugnação.

Auditor designado por autoridade fazendária presta nova informação fiscal fls. 315/316. Diz que o Autuante refez o demonstrativo da infração 01, atentando todas as informações solicitadas na diligência, notadamente:

- a) o acréscimo das chaves de acesso de cada uma das notas fiscais eletrônicas;
- b) a situação cadastral junto aos emitentes das citadas notas fiscais, no que se refere às suas condições de contribuinte substituto, sendo que, neste caso, na falta de pagamento de imposto ST, porventura devido, este, em nenhum momento, foi exigido pelo Autuante junto ao contribuinte destinatário Autuado;
- c) foi devidamente observada a existência, ou não, de acordo interestadual para cada espécie de mercadoria relacionada na infração 02;
- d) o atendimento aos itens anteriores comprova que não há valores a serem retificados, tendo em vista não foram detectadas operações em que o ICMS por substituição tributária da responsabilidade do remetente e esse não o tenha recolhido (contribuinte com inscrição estadual na condição de substituto).

Aponta que o Autuante refez os demonstrativos das infrações 2 a 5 acrescentando as chaves de acesso de cada uma das notas fiscais eletrônicas.

Assinala que a defesa alega que foi surpreendida com a intimação para tomar ciência da diligência, afirmando que não lhe foi assegurada conhecer as razões e tampouco o próprio conteúdo do que determinou a Junta de Julgamento em relação ao processo em questão.

Entende que não prospera tal alegação, uma vez que o teor da diligência, elaborada a partir da defesa e da informação fiscal prévia, reúne todos os elementos para a autuada tomar ciência da referida diligência.

Informa que, de modo sumário, a defesa reproduz as alegações trazidas em sua impugnação inicial, devidamente rebatidas pela informação fiscal do Autuante e ratificadas no cumprimento da diligência.

Nesse passo, salvo melhor juízo, entende não haver retificações a fazer na manifestação do Autuante no cumprimento da diligência em questão, mantendo-a em sua integralidade.

## VOTO

O Auto de Infração em epígrafe é composto por sete infrações arroladas pela fiscalização, conforme relatadas na inicial.

Preliminarmente, o Autuado arguiu nulidade. Disse que a exigência fiscal indica a ocorrência de sete infrações, todas anotadas em um único instrumento, fato que se constitui em dificuldade de produção de sua defesa. Citou o art. 40 do RPAF/99.

Afasto esta alegação, visto que não há qualquer violação a legislação de regência vigente. Ao contrário do entendimento defensivo, o dispositivo citado, não determina obrigatoriedade de que seja lavrado um auto de infração para cada irregularidade apurada. Assim estabelece o mencionado art. 40 do RPAF/99, *in verbis*:

*Art. 40. O preposto fiscal **poderá** lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado. (grifei)*

O defendente afirmou, que não há uma concreta descrição do fato gerador do tributo, o enquadramento legal seria genérico e não garante ao contribuinte o direito de defesa.

Observe que tal alegação não possui suporte fático ou jurídico. Em realidade, todas as infrações imputadas ao Autuado que compõem o presente PAF, se encontra em absoluta consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos

levantamentos fiscais, que servem de base ao Auto de Infração, demonstrativos fls.08 a 45, planilhas da reconstituição do Caixa fls.48 a 58, cópia do CD contendo planilhas fl.231, cópia dos livros e documentos fiscais fls. 62 a 230, tendo sido dada ciência ao contribuinte, lhe possibilitando defender-se, não havendo, portanto, que se falar em cerceamento de defesa. A apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração. O defendente entendeu as infrações que lhe foram imputadas. Tanto é assim, que em sua impugnação, cita dados contidos no levantamento fiscal. Ademais, foi realizada uma diligência determinada pela 6ª JJF, onde foram atendidas as queixas do Sujeito Passivo, relativamente a chave de acesso dos documentos fiscais, informação sobre a existência de Convênio ou Protocolo com o estado da Bahia, para todas as notas fiscais e mercadorias constantes do levantamento fiscal, com elaboração de novos demonstrativos e reabertura do prazo de defesa, 60 (sessenta) dias, ao Autuado.

Nesse sentido, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos, o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18 do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

No mérito, o defendente não rebateu objetivamente qualquer das infrações, nem trouxe à luz deste processo, elementos para se contrapor às irregularidades que lhe foram imputadas. Sua defesa cinge-se a arguição de nulidades já apreciadas neste voto e a questionar sua responsabilidade tributária, no que tange a suas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Sobre o tema, observo que no presente PAF, são dessa natureza a infração 01, recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, referente a aquisições de mercadorias em outras unidades da Federação, e a infração 07, que trata de utilização de crédito indevido nas entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

O regime de substituição tributária está previsto na Constituição Federal, no § 7º, do art.150, que determina:

*Art.150 – ( . . . )*

*§ 7º - A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.*

Por outro lado, sobre a responsabilidade tributária, o art. 128 do CTN, assim dispõe:

*Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.*

Sobre o tema, a lei nº 7014/96, estabelece em seu art. 8º, inciso II, *in verbis*:

*Art. 8º - São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:*

*II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;*

Sobre a infração 07, que glosa o crédito utilizado indevidamente pelo Autuado, verifico que está em absoluta consonância com a Lei. Vejamos o que estabelece o art. 9º da Lei 7014/96:

*Art. 9º - Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.*

Da leitura dos dispositivos transcritos, contata-se claramente, que a respeito do regime de substituição tributária, não há guarida na lei, para os argumentos do Autuado.

O defendente afirmou que as infrações 02, 03 e 04 se confundem com a infração 01, resultando em *bis in idem* destas operações.

Observo que estas alegações não correspondem aos fatos. As infrações 02 e 03 tratam de exigência do ICMS antecipação parcial, sem recolhimento e recolhido parcialmente, respectivamente, pelo Autuado. A infração 04 trata de ICMS diferença de alíquotas, não recolhido pelo defendente em operações interestaduais, nas aquisições de materiais para uso e consumo de seu estabelecimento. Portanto, estas exações nada têm a ver, com as operações de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, arroladas na infração 01.

O defendente afirmou ainda, que boa parte das notas fiscais utilizadas para lastrear a autuação são de aquisições de mercadoria no próprio Estado da Bahia. No entanto, os anexos que lhe foram apresentados, dão conta de que inúmeras notas fiscais sobre as quais houve lançamento são de mercadorias em que o Autuante aplicou indiscriminadamente, a alíquota interestadual sobre todas as aquisições.

Acrescentou, que além de aplicação de alíquota interestadual, houve tributação (com alíquota de 17%) sobre produtos isentos, como por exemplo, feijão, farinha de mandioca e arroz. Disse que não ocorreu o fato gerador das infrações de nº 01, 02, 03 e 04, qual seja, não houve entrada e, por consequência, saída das mercadorias objeto de apuração e o fisco lhe autuou por presunção.

As infrações 02 e 03 referem-se respectivamente, a falta de recolhimento e recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias em operações interestaduais destinadas a comercialização.

Sobre a matéria, o art. 12-A da lei nº 7.014/96, assim dispõe:

*“Art. 12 – A. 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 II do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.”*

Da análise dos elementos constantes neste PAF, observo que o defendente não aponta objetivamente no levantamento fiscal, sobre quais documentos se baseia sua assertiva. As infrações 01 a 04 não retratam qualquer presunção e possuem supedâneo em demonstrativos que consignam o número da nota fiscal, a data, a unidade Federada onde a mercadoria foi adquirida, e o cálculo realizado para se chegar ao ICMS devido, possibilitando que o Autuado rebatesse objetivamente, estas infrações, carreando aos autos os elementos comprobatórios de suas assertivas, o que não aconteceu. Não existe no levantamento fiscal as mercadorias isentas do imposto, citadas pela defesa. Assim, afasto estas alegações do defendente. Infrações caracterizadas.

A infração 05, acusa o Autuado de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada através de saldo credor de Caixa.

Esta infração sim, se trata de presunção legal. Relativamente a esta infração, a regra disposta no inciso I, § 4º, do art. 4º, da Lei nº 7.014/96, abaixo transcrita, estabelece, entre outras situações, que o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

*Art. 4º - Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

§ 4º - Salvo prova em contrário, presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto sempre que se verificar:

**I - saldo credor de caixa;**

II - suprimimento a caixa de origem não comprovada;

III - manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes;

IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;

V - pagamentos não registrados;

(...) (grifei)

Quando é detectada pela fiscalização qualquer das ocorrências acima, a legislação tributária autoriza presunção legal de que o contribuinte efetuou pagamentos com recursos não contabilizados, decorrentes de operações anteriormente realizadas, e também não contabilizadas. Trata-se de presunções “*juris tantum*”, ou seja, admitem prova contrária, portanto, caberia ao contribuinte comprovar a improcedência da presunção, fato que não ocorreu, sendo correto o procedimento do auditor Autuante. Infração mantida.

As infrações 06 e 07 tratam de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a mercadoria adquiridas com o benefício de isenção do imposto, e com pagamento do imposto por substituição tributária, respectivamente.

O defendente não trouxe aos autos qualquer elemento com o condão de elidir ou modificar estas infrações, portanto, são integralmente procedentes.

Cabe ressaltar, por importante, que em busca da clareza e da verdade dos fatos foi realizada diligência fiscal, deferida, em pauta suplementar, pela 6ª JJF.

Constato que o Autuante refez o demonstrativo das infrações 01 a 05, atentando para todas informações solicitadas na diligência, e informou que foi realizado:

- a) o acréscimo das chaves de acesso de cada uma das notas fiscais eletrônicas;
- b) a situação cadastral junto aos emitentes das citadas notas fiscais, no que se refere às suas condições de contribuinte substituto, sendo que, neste caso, na falta de pagamento de imposto ST, porventura devido, este, em nenhum momento, foi exigido pelo Autuante junto ao contribuinte destinatário Autuado;
- c) foi devidamente observada a existência, ou não, de acordo interestadual para cada espécie de mercadoria relacionada na infração 02.

O preposto designado pelo fisco que realizou a informação fiscal sobre a diligência, declarou que o atendimento aos itens supramencionados, comprovam que não há valores a serem retificados, tendo em vista que não foram detectadas operações, em que o ICMS por substituição tributária da responsabilidade do remetente e esse não o tenha recolhido (contribuinte com inscrição estadual na condição de substituto).

Acrescentou ter refeito os demonstrativos das infrações 02 a 05 acrescentando as chaves de acesso de cada uma das notas fiscais eletrônicas. Concluiu não haver retificações a fazer no cumprimento da diligência em questão, mantendo-a em sua integralidade.

Examinando todos os elementos que compõem este processo, observo que por mais de uma vez foi dada oportunidade ao Autuado, de exercer livremente sua defesa, atendendo aos pedidos de sua impugnação inicial, no que tange a demonstração dos documentos fiscais que serviram de base a autuação.

Ainda assim, mais uma vez, a defesa optou, de forma subjetiva, a alegar nulidades já devidamente apreciadas neste voto. A diligência deferida por este CONSEF foi elaborada a partir



dos argumentos da defesa sobre o lançamento fiscal e da informação fiscal inicial, e os demonstrativos consignando cumprimento a diligência fls. 275/288, reúnem os elementos necessários e suficientes a impugnação do Autuado.

Nesta seara, considerando que o defendente não apresentou elementos com o condão de extinguir ou modificar qualquer das irregularidades apuradas em ação fiscal, o presente lançamento fiscal é inteiramente procedente.

O defendente afirmou ainda, que na hipótese desta JJF não deliberar pela improcedência, determine o cancelamento ou mesmo a redução das multas cobradas no Auto de Infração, visto que entende serem desproporcionais e confiscatórias, conseqüentemente, inconstitucionais.

No que concerne ao pedido de redução ou cancelamento das multas aplicadas, deixo de acatá-lo, visto que esta Junta de Julgamento Fiscal não possui competência para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que regem a matéria, art. 167, I, RPAF/99. Observo que as multas aplicadas são aquelas indicadas para as irregularidades apuradas em ação fiscal e se encontram em absoluta consonância com a lei 7014/96. Além disso, o § 8º, do art. 42 da Lei Estadual 7.014/96, citado pelo defendente foi revogado, se constituindo mais um óbice para o atendimento de seu pleito. Quanto a alegação de que seria confiscatória e desproporcional, ressalto que a rigor de que determina o RPAF/BA, não compete a este Órgão Julgador a apreciação e julgamento que envolva matéria constitucional.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **207182.0010/15-4**, lavrado contra **A.D.I. – DISTRIBUIDORA DE CEREAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 861.089,87**, acrescido da multa de 60% sobre R\$ 428.016,06 e 100% sobre R\$ 433.073,81, previstas no inciso VII, alínea “a” e inciso II, alíneas “d” e “f” e inciso III, alínea “g”, do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 10 de outubro de 2023.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR