

PROCESSO - A. I. N° 102148.0067/22-6
RECORRENTE - PET NORTE COMÉRCIO LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSAO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0126-03/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 18.07.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0163-11/24-VD**

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

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 3ª JJF N° 0126-03/23VD, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 22/09/2022, formaliza a exigência de crédito tributário de valor histórico de R\$ 313.655,93 de ICMS, acrescido da multa de 100%, em decorrência da seguinte irregularidade:

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

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 11/07/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente em Parte por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

“VOTO

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

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

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

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

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

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

Assim, concluo que não deve ser decretada nulidade da autuação em decorrência da lavratura de mais de um Auto de Infração, o Autuado entendeu os cálculos, se defendeu e apresentou impugnação ao lançamento, tratando dos fatos que ensejaram a exigência fiscal, citando o que entende ter sido computado com inconsistência, se referindo ao levantamento fiscal. O PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento, ficando rejeitada a preliminar de nulidade suscitada na Impugnação.

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

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

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

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

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

Art. 264

...

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

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

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

Dessa forma, considerando a Atividade Econômica Principal do Defendente, “comércio varejista de animais e de artigos e alimentos para animais de estimação”, não ficou comprovado nos autos a condição para fruição do benefício da isenção, conforme previsão constante no RICMS-BA, de que “não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício”. Não obstante a sua atividade econômica principal, se o contribuinte comprovasse a comercialização e respectiva destinação dos produtos agropecuários, tais valores poderiam ser excluídos do levantamento fiscal.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs **Recurso Voluntário**.

Argumenta o Recorrente que **há cobrança em duplicidade** apesar da decisão de piso ter entendido de forma diferente. Argumenta o recurso que o presente Auto de Infração, foi lavrado de forma concomitante **com o Auto de Infração nº 1021480065/22-3**, o qual apura ICMS supostamente não recolhido sobre operações de venda informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito e débito, e que certamente, os valores pertinentes à estas operações estão englobados naqueles informados pelas instituições financeiras, pois, é de conhecido público, que quase a totalidade das vendas de qualquer empresa se dá por meio de cartões de débito e crédito. E este Auto de Infração apura ICMS incidente sobre supostas operações não escrituradas, ocorridas no mesmo período considerado no Auto de Infração nº 1021480065/22-3.

Em seguida aborda no recurso sobre **produtos isentos** e aduz que a empresa/contribuinte comercializa insumos agropecuários, os quais gozam de isenção, e afirma que não há necessidade de o vendedor do insumo agropecuário comprovar qual a destinação que foi dada ao produto pelo comprador final, uma vez que a natureza de insumo agropecuário é inerente ao produto, e acrescenta que norma regulamentadora não deixa margem de discricionariedade para que se verifique qual a destinação que será dada à mercadoria pelo consumidor final, aduz ainda que o fiscal não observou que mercadorias incluídas na infração 01 são tributadas no regime normal do ICMS, estando, portanto, fora do regime de substituição tributária, o que autoriza o creditamento do imposto destacado do documento fiscal. A JJF, na decisão de piso, entendeu que algumas mercadorias deveriam ser mantidas na autuação, por estarem no regime de substituição tributária.

Defende também que houve erro na apuração do ICMS e diz que: “que a decisão recorrida afasta o excesso de cobrança realizado na autuação, por desconsiderar o ICMS recolhido antecipadamente. No entanto, tal entendimento está equivocado, pois, a Recorrente apresentou

documentos que comprovam que o ICMS devido sobre as operações, eventualmente, não escrituradas nos Livros Fiscais soma R\$ 198.138,20 (cento e noventa e oito mil, cento e trinta e oito reais, vinte centavos), de modo que o auto de infração apura valor a maior e que deve ser afastado, sob pena de cobrança indevida. Sendo assim, na mais remota hipótese de ser considerado como devido o ICMS apurado no presente auto de infração, deve este ser no valor apurado pela Recorrente, R\$ 198.138,20 (cento e noventa e oito mil, cento e trinta e oito reais, vinte centavos)”.

Alega ainda que é necessário observar, também, que o Auto em tela não está considerando que parte do ICMS, quando devido, é recolhido na entrada dos produtos e afirma que: *“De acordo com as planilhas anexas, o Fisco está deixando de subtrair do suposto valor devido o ICMS recolhido na entrada da mercadoria, o qual é objeto de abatimento quando do pagamento do diferencial da alíquota interna. Apesar de o agente fiscal informar que realizou a devida compensação, os documentos trazidos pela Recorrente junto com a defesa demonstram que não foram computados todos os valores”.*

Por fim, quanto a multa que foi reduzida na decisão de piso de 100% para 60%, a recorrente coloca que a multa de 60%, além de indevida, continua sendo exorbitante. E que na Lei nº 9.430/1996, em seu art. 61, os acréscimos moratórios, onde se inclui a multa, estão limitados ao percentual de 20% sobre o valor do débito. E ainda cita o art. 3º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e afirma que embora o dispositivo acima refira-se a créditos federais, deve o mesmo ser aplicado por analogia aos créditos estaduais, norteados a incidência dos encargos a serem cobrados dos contribuintes. Em seguida, aborda sobre a decisão do RE 754.554/GO, onde o STF fala do caráter confiscatório de multa exorbitante.

Ao final requer, que seja improcedente o Auto de Infração nº 1021480067/22-6, em função de produtos com isenção concedida pelo art. 264 do RICMS, ou subsidiariamente, que seja ***julgado improcedente*** o Auto de Infração, face à duplicidade de autuação com o Auto de Infração e o de nº 1021480065/22-3 ou o julgamento improcedente deste Auto, em virtude de que a cobrança e pagamento do ICMS na forma pretendida pelo Fisco ensejará nítida bitributação, uma vez que ***o ICMS, quando devido, foi pago, ainda que parcialmente, de forma antecipada***, o que deve ensejar o creditamento para o pagamento do diferencial da alíquota interna, na forma apurada na planilha anexa à defesa prévia.

E requer ainda: *“Por cautela, caso não entenda o ilustre Julgador pela total improcedência do Auto de Infração, que seja determinada a retificação dos cálculos, expurgando dos mesmos os produtos isentos e, quando não isentos, deduzindo o ICMS pago antecipadamente; além de afastar a apuração em excesso, comprovada através dos documentos anexos, os quais demonstram um débito de R\$ 198.138,20 (cento e noventa e oito mil, cento e trinta e oito reais, vinte centavos).* Por fim, se julgado procedente o auto com a manutenção da penalidade, que seja reduzida a multa de 60% para 10%, face à sua ilegalidade e inconstitucionalidade.

VOTO

O presente Auto de Infração formaliza a exigência de crédito tributário de valor histórico de R\$ 313.655,93 de ICMS, relativo a uma única infração:

Na descrição dos fatos, consta que o Autuado foi excluído do Simples Nacional retroativamente, deixou de escriturar as suas operações de entradas e saídas, bem como não efetuou o pagamento do imposto devido. Foi feito a sua conta corrente com base nos documentos de entradas e saídas.

Da alegação de cobrança em duplicidade com o Auto de Infração nº 1021480065/22-3.

No Recurso o recorrente aduz que este Auto de Infração foi lavrado de forma concomitante ao Auto de Infração nº 102148.0065/22-3, o qual apura ICMS supostamente não recolhido sobre

operações de venda informadas pelas instituições financeiras e administradoras de cartão de crédito e débito.

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

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

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

Ademais, verifico que o Auto de Infração em debate no presente recurso foi lavrado sob o comando de Ordem de Serviço; não há assim motivo para se cogitar cobrança em duplicidade e acréscimo ainda que não houve prejuízo ao recorrente a lavratura de mais de um Auto de Infração, que tem como objeto matérias diferentes.

Dito isto, afasto a alegação de cobrança em duplicidade.

Dos Produtos Isentos.

A decisão de piso afastou o benefício sob o fundamento de que não restou comprovada a destinação dada ao produto.

O recorrente alega é impossível produzir tal prova, porque: *“(...)Recorrente vende o insumo agropecuário, emitindo a nota fiscal de saída em favor deste, onde não há campo destinado ao registro de qualquer informação neste sentido, sendo impossível exigir do comprador final a comprovação de como se deu o uso do insumo”*.

No recurso requer: *“deve ser reconhecido o direito de isenção que assiste à Recorrente, na forma do art. 20 do RICMS/Ba, e afastar a condicionante prevista no § 2º do referido artigo, em razão de ser a natureza de insumo agropecuário inerente ao produto, bem como em decorrência da inexistência de forma e regulamentação para a comprovação da destinação dada ao insumo pelo consumidor final”*.

O Autuante, por sua vez, indica que o benefício concedido se limita às “saídas internas com insumos agropecuários...”, nos termos do art. 264, inciso XVIII do RICMS-BA, c/c com a Cláusula terceira do Convênio ICMS 100/97. E que com isso, verifica-se que, o benefício alcança apenas as operações de saídas para o segmento agropecuário. Entretanto o contribuinte em foco, tem como Atividade Econômica Principal 4789004 — Comércio varejista de animais e de artigos e alimentos para animais de estimação, diverso do que prevê a legislação para obter o benefício da isenção. Desse modo, a isenção prevista na legislação acima mencionada não acoberta as operações do contribuinte em lide.

Veja-se o art. 264, inciso XVIII do RICMS-BA:

Art. 264

...

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

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

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

Então, como a Atividade Econômica Principal do contribuinte/Recorrente é: *“comércio varejista de animais e de artigos e alimentos para animais de estimação”*, e como não ficou comprovado nos autos a condição para fruição do benefício da isenção, conforme previsão constante no RICMS-BA, de que *“não se aplica no caso de operação que não preencha os requisitos estabelecidos ou que dê ao produto destinação diversa da prevista como condição para gozo do benefício”*, o Recorrente não obstante a sua atividade econômica principal, quer dar a tais valores o direito à exclusão do levantamento fiscal, se tivesse o contribuinte comprovado a comercialização e respectiva destinação dos produtos agropecuários, o que não ocorreu nos autos.

Assim, **rejeito a alegação recursal de isenção**, porque de fato é preciso comprovar a destinação dos produtos se os adquirentes desenvolvem atividade agropecuária, nas vendas de insumos agropecuários, ou seja, possibilitando a utilização desses insumos.

Do Erro na Apuração do ICMS e da Desconsideração do ICMS recolhido na Entrada do Produto.

O Recorrente diz que em relação a parte das mercadorias, o imposto foi pago antecipadamente pelo substituto tributário, caracteriza cobrança em duplicidade sobre a mesma operação. Afirma que os produtos que comercializa, quando não isentos de ICMS, sofrem tributação na origem, não havendo, portanto, qualquer condição de procedência do Auto de Infração.

Tenho que não assiste razão ao Recorrente, porque como colocado pela fiscalização os valores do ICMS a título de antecipação alegados pelo contribuinte, não procede esse argumento, porque não recolheu qualquer valor por essa rubrica de receita, conforme se pode verificar na Relação de DAES, nos exercícios de 2020, 2021 e 2022, constantes do Portal de Sistemas SEFAZ (PSS) acostado ao PAF.

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

Restou também certo que na planilha às fls. 334 a 389 deste PAF, em relação ao exercício de 2021, que a maneira de apurar a tributação das mercadorias autuadas, são: CST 000 — Tributado Integralmente; CST 101 Simples Nacional com permissão de Crédito; CST 102 Simples Nacional sem permissão de Crédito; CST 020 Redução de Base Cálculo; CST 400 Nacional, cuja produção tenha sido feita em conformidade com os processos produtivos básicos de que tratam o Decreto-Lei nº 288/67, e as Leis nºs 8.248/91, 8.387/91, 10.176/01 e 11.484/07 - Tributada integralmente; CST 090 Nacional, exceto as indicadas nos códigos 3, 4, 5 e 8 — Outros; e CST 900 — Simples Nacional Outras.

Assim, resta demonstrado que a fiscalização, adotou procedimento de auditoria tomando por base os respectivos documentos fiscais de entradas e de saídas do estabelecimento autuado, tendo sido analisados os recolhimentos constantes na Relação de DAES, nos exercícios de 2020, 2021 e 2022. Dito isto tenho que foram comprovadas as diferenças apuradas e, como consequência, resultou na exigência fiscal no presente Auto de Infração.

Concordo com a Fiscalização, quando diz que não houve a Substituição Tributária, porque todas as Notas Fiscais emitidas pelos fornecedores foram operações com mercadorias tributadas e não encerraram a fase da tributação, bem como quando afirma que não houve a Antecipação Parcial conforme, comprovado nos recolhimentos registrados na Relação de DAES constantes do INC — Informações do Contribuinte, PSS — Portal de Sistemas SEFAZ.

O Recorrente aduz que o auto ora impugnado apura valor a maior e que deve ser afastado, sob pena de cobrança indevida.

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

Observe que com base nos demonstrativos elaborados pelo Autuante, este considerou as saídas com NF-e e NFC-e, e aplicou a alíquota interna na apuração do débito e computados os créditos com base nas Notas Fiscais Eletrônicas disponibilizadas no SPED.

Então como o levantamento fiscal foi efetuado com base em dados fornecidos pelo autuado por meio dos arquivos eletrônicos, a responsabilidade pela correção de tais arquivos é do Recorrente/contribuinte e tais registros devem refletir os elementos constantes nos documentos fiscais relativos às entradas e saídas de mercadorias.

Então, ocorrendo inconsistências, ao contribuinte cabe informar e corrigir os erros.

Registro também que não é possível planilhas e escrituração de livros fiscais que não estejam na forma digital, e também não se admite a retificação, no curso de uma ação fiscal ou após sua conclusão.

No PAF em tela, restou esclarecido pela Fiscalização que a lavratura do presente Auto de Infração provém da soma dos valores apontados nos documentos fiscais. Assim, rejeito o argumento recursal de dedução dos valores apontados no levantamento contábil, para que seja creditado o ICMS referente às notas fiscais de entrada.

Da Multa

No que toca a multa a recorrente não se mostra satisfeita com a redução de 100% para 60%, E alega que é ilegal, desarrazoada, violando os princípios da proporcionalidade, capacidade contributiva, não-confisco e da segurança jurídica.

Observe que a penalidade aplicada pela decisão de piso em 60%, no presente Auto de Infração deve ser mantida, pois correta a redução da multa de 100% para 60% (art. 42 II, “f”), uma vez que no presente processo não se constatou o registro de fatos que comprovem a existência de elementos para caracterizar que houve dolo.

Pelas razões acima expostas, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

Assim, deve ser mantida a decisão de piso, que julgou procedente em parte o Auto de Infração.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **102148.0067/22-6**, lavrado contra **PET NORTE COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 313.655,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS