

A. I. Nº - 233080.0025/22-0  
AUTUADO - ALIMENTOS ZAELI LTDA.  
AUTUANTE - ROBERTO COUTO DOS SANTOS  
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CHAPADA DIAMANTINA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 11/03/2024

**3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF Nº 0024-03/24-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Em sede de informação fiscal o Autuante acolhe parcialmente alegações defensivas comprovadas, refaz o demonstrativo de apuração do débito, reduzindo o valor da exação. Infração parcialmente subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. O Autuado não logra êxito em elidir a acusação, subsiste a exigência fiscal. Infração mantida. Não acolhida a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado em 12/12/2022, para exigir o crédito tributário no valor de R\$ 105.546,52, através das seguintes infrações:

Infração 01 - 002.001.003. Falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro de 2020 a dezembro de 2021. Exigido o valor de R\$ 79.944,60, acrescido da multa de 60%. Demonstrativo às fls. 13 e 14 e CD à fl. 73;

Infração 02 - 007.015.005. Multa percentual sobre a parcela do ICMS que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de fevereiro, abril, maio, agosto, outubro e dezembro de 2020, janeiro, março, maio a julho, setembro e novembro e dezembro de 2021. Exigida a multa no valor de R\$ 25.601,92, em decorrência da aplicação do percentual de 60%, sobre o valor do imposto não pago tempestivamente.

O Autuado apresenta impugnação, fls. 18 a 47, nos termos a seguir resumidos.

Destaca que da análise o auto de infração, verifica-se que na fundamentação do enquadramento legal, há mera menção de preceito legal. Afirma que, ao descrever a conduta, o Fisco utilizou-se apenas de uma linha para descrever a Infração 01 e três linhas na Infração 02 sem quaisquer detalhes pertinentes, com ausência da devida descrição da conduta e das razões efetivamente enquadradas com os artigos legais indicados.

Afirma que restou evidente a carência de fundamentação e de sua conduta no Auto de Infração não sendo possível conhecer qual o fato que restou ocorrido infringido. Nos termos do art. 39, do RPAF-BA/99.

Frisa que qualquer ato administrativo deve estar devidamente fundamentado na lei, em estrita obediência ao dever da administração pública de observar, dentre outros, o princípio da legalidade e moralidade, expressamente previsto no art. 37, da Constituição Federal.

Prossegue frisando que além disso, o art. 113, § 1º, do Código Tributário Nacional - CTN, afirma expressamente que a obrigação tributária principal “surge com a ocorrência do fato gerador”. A seguir, em seu art. 114, o Código dispõe que “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Por fim, em seu art. 142, o CTN afirma que o lançamento é o procedimento destinado a “verificar a ocorrência do fato gerador”.

Observa que dos referidos dispositivos legais se conclui que ao Fisco, atribui-se não só o encargo de afirmar a ocorrência do fato gerador, mas, verdadeiramente, o ônus da prova da existência deste mesmo fato.

Declara não ser suficiente o mero relato do Fisco apostado no lançamento ou no auto de infração, assim como não é razoável exigir-se que o contribuinte apresente prova contrária ao quadro fático meramente descrito pela Administração como no presente caso. Afirma ser insustentável o lançamento ou o Auto de Infração não respaldado em provas suficientes da ocorrência do evento indiciário. Invoca o pensamento de Machado Segundo, sobre o tema para ilustrar sua argumentação.

Observa que o lançamento desprovido de tal fundamentação, ou da prova da ocorrência dos fatos sobre os quais se funda, é nulo, e para demonstrar essa nulidade não é preciso que o contribuinte faça a prova de que os fatos nele narrados não ocorreram. Basta que demonstre que o ato é desprovido de fundamentação, ou que em sua prática a autoridade não logrou comprovar as afirmações de fato nele contidas. Será essa falta de fundamentação, ou de comprovação, que deverá ser objeto de prova pelo contribuinte autor de uma ação anulatória, e não a produção da ‘prova negativa’ de que os tais fatos - não demonstrados no ato de lançamento - não

Revela que sendo encargo da Fazenda Pública a necessidade de comprovar a ocorrência do fato gerador (ou, presente hipótese de presunção, a ocorrência do fato indiciário), ao contribuinte, ao invés de produzir a prova de difícil realização ou mesmo impossível, cabe apenas demonstrar o vício na formação do ato administrativo que implicou cobrança do tributo, dado que desprovido de fundamentação idônea e lastreada em provas.

Lembra que, se a previsão legal estivesse perfeitamente amoldada ao caso concreto, teríamos a presunção legal (válida, mas que admite prova em contrário). Se, no entanto, o fato não se coaduna com a previsão legal, estamos diante da presunção simples. Logo, se tratando de presunção simples, uma vez que a autoridade administrativa supõe que a impugnante omitiu receitas sem ao menos realizar um levantamento quantitativo físico, o ônus da prova é do fisco, ou seja, a autuação deve vir acompanhada da prova incontestável do fato delituoso.

Prossegue destacando que, quando se trata de presunção simples, além de provar a ocorrência do fato presumido, compete ao Fisco a cabal demonstração do vínculo lógico entre aquele e o fato presumido, não podendo se admitir que seja atribuído ao contribuinte o ônus de produzir prova negativa ou impossível.

Afirma que as regras de distribuição do ônus da prova reforçam o princípio da verdade material, pelo que afastam a possibilidade de lançamento fundado apenas em mero relato do Fisco, desprovido de provas da ocorrência dos fatos que integram o suporte fático da norma definidora do fato gerador, sob o pálio de uma inversão do ônus da prova em face do contribuinte.

Diz verifica que no presente caso em nenhum momento o Fisco realizou o levantamento físico quantitativo na empresa a fim de verificar a exata quantidade de mercadorias que entraram e saíram do estabelecimento para fins de apurar as supostas omissões de recolhimento do tributo.

Pondera que tal obrigação se faz necessária, dentre outras coisas, para que seja possível assegurar a todos o direito fundamental de exercer o contraditório e a ampla defesa, conforme cláusula pétrea constitucional - inciso LV, do art. 5º.

Menciona que no presente auto de infração, se verifica que tanto a fundamentação quanto as razões elencadas, não são claras, sem qualquer esclarecimento sobre quais fatos e dispositivos legais foram infringidos.

Assevera que diante de tal circunstância se vê tolhida de exercer seu direito ao contraditório e a ampla defesa, pois não se sabe exatamente qual foi a suposta infração cometida para que lhe tenha sido aplicada a penalidade.

Afirma ser incontroverso que o lançamento tributário se encontra maculado por vício material incorrigível, devendo ser declarado nulo de pleno direito, pois afronta os princípios constitucionais da legalidade e da moralidade, ceifando seu direito de exercer seu direito à ampla defesa e ao contraditório.

Arremata que, uma vez concluído que há ausência das devidas razões para lavratura do presente Auto de Infração, requer a declaração de nulidade do auto com a determinação da devida suspensão do débito.

Ao cuidar do mérito afirma que faz se necessário observar as questões que indicam o porquê o lançamento das quantias deve ser reconhecido nulo de pleno direito por este egrégio órgão julgador administrativo.

Pondera que se observa no Auto de Infração, o Autuante lavrou o referido auto por ter deixado de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, bem como por não ter sido paga a antecipação parcial de mercadorias referente à aquisição de mercadorias provenientes de outros estados. Todavia, não é que ocorreu na realidade dos fatos.

Afirma que a fiscalização lavrou a Infração 01, por considerar que havia deixado de recolher ICMS em operações tributáveis praticando como não tributáveis. Ocorre, existem diversas particularidades que precisam ser levadas em consideração, para que reste demonstrado a insubsistência da referida Infração 01, tendo em vista que as operações realizadas estão de acordo com o previsto e regulamento em Lei, não havendo motivos para lançamento de infração no caso em concreto.

Sustenta ser necessário evidenciar que do demonstrativo de valores juntado em anexo ao Auto de Infração, há diversas mercadorias cadastradas de NCMs que estão sujeitas ao regime de Substituição Tributária. Observa com exemplo que a maior parte dos produtos sujeitos a esta fiscalização encontram-se no regime de substituição tributária, e são eles: Mistura para bolo - NCM 19012000; Farinha de rosca - NCM 19019090; Pipoca - NCM 20081900; Mistura para empanar milanesa (farinha) - NCM19059090; Jerked suíno (charque) - NCM 02101900; e Alimento para periquito - NCM 23099090

Esclarece que o Anexo 1, do RICMS-BA/12, apresenta as mercadorias que estão sujeitas ao regime da Substituição Tributária/ST, trazendo em seus itens 11.3, 38, 11.18, 11.25 e 14.1, exatamente as mercadorias dos NCMs mencionados acima.

Afirma que diversas operações indicadas pelo Fisco neste ponto da autuação se encontram no regime de Substituição Tributária - ST e, portanto, tiveram o recolhimento da exação estadual próprio deste regime, em momento anterior, sendo que a operação de venda (saída) dos mesmos não está mais sujeita a qualquer recolhimento.

Diz observar das Notas Fiscais de saída dos produtos, deixou de lançar valores à título de ICMS porque justamente já se encontrava em regime de substituição tributária, conforme exemplo que colaciona à fl. 28.

Assevera que a maior parte das operações consideradas pelo Fisco para realizar o lançamento tributário descrito na Infração 01 já tinham, antes do lançamento, o ICMS devido ao estado da Bahia devidamente recolhido, e como já houve o recolhimento do ICMS ao estado da Bahia pelas operações fiscalizadas, a cobrança ora impugnada se mostra indevida pois caracteriza *bis in idem*, ou seja, quando há a tributação pelo mesmo fato jurídico por mais de uma vez.

Registra que o código utilizado na saída das Notas Fiscais é justamente o CFOP nº 5.405, que assim prevê: CFOP 5.405 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros em operação com mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído.



Diz que se classificam neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros em operação com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, na condição de contribuinte substituído.

Pondera que, caso seja entendido que deve ser recolhido o lançamento de ICMS sobre as mercadorias em Substituição Tributária, que ao menos se conceda o crédito para utilização da referida substituição posteriormente, tendo em vista se tratar de um direito do contribuinte, assim como disposto no art. 300, do RICMS-BA/12. Neste mesmo sentido, afirma ser esse o entendimento do CONSEF, reproduzindo as ementas de diversos julgados, fls. 29 a 31.

Afirma ser indevido o lançamento tributário na medida em que este não deve prosperar, tendo em vista a exação estadual em questão na verdade já foi em sua grande parte devidamente recolhida por Substituição Tributária pelo remetente, devendo o lançamento tributário representado pela Infração 01 do Auto de Infração deve ser declarado insubsistente e cancelado em sua integralidade.

Subsidiariamente, na hipótese de lançamento da infração em razão da substituição tributária, pugna que ao menos se conceda o crédito que dela decorre, nos termos do art. 300, do RICMS-BA/12.

Com relação ao lançamento dos créditos estornados, tendo em vista que, em que pese ter se creditado de alguns valores equivocados nos respectivos períodos, esclarece que o referido crédito de ICMS foi devidamente estornado, nos termos do art. 21, I, da Lei complementar nº 87/1996, cujo teor transcreve.

Sendo assim, conforme se observa do demonstrativo confeccionado colacionado a seguir, parte das mercadorias que foram indicadas como isentas do recolhimento de ICMS, diz respeito ao benefício da isenção do arroz e feijão, nos termos do art. 265, II, “c”, do RICMS-BA/12.

Observa que, conforme se demonstra exemplificadamente à fl. 32, o que houve foi apenas um equívoco do contribuinte na hora de realizar seu lançamento, em razão do item também de tratar de um tipo de arroz, mas frisa que os créditos utilizados indevidamente pela empresa foram todos estornados mês a mês em seu livro de Registro de Apuração de ICMS.

Assinala que deve ser devidamente aclarado é que a empresa contribuinte entende que há razão para lançamento do tributo neste aspecto, todavia, o crédito utilizado foi estornado, razão pela qual na hipótese de manutenção do lançamento, deve ser oportunizado para que a empresa atuada faça crédito de todos os valores que estornou.

Destaca ainda que comprova com os documentos juntados nos autos, bem como com planilhas de estornos realizados (anexo 05) que efetivou o estorno dos referidos créditos, ou seja, em que pese concordar com o lançamento com relação ao equívoco do produto “arroz para cães”, o crédito foi devidamente estornado, e por isso, possui direito de fazer crédito novamente com relação aos valores estornados, posto que não foram utilizados como créditos.

Assevera que tendo em vista que o crédito utilizado indevidamente pela empresa foi estornado em quase sua totalidade, requer seja reconhecida sua insubsistência, e consequentemente seja cancelado o lançamento referente à Infração 01.

Afirma demonstrar que outra grande parcela das mercadorias consideradas para confecção do referido auto de infração, possuem um benefício de isenção nas suas saídas internas e interestaduais, tudo com base no § 5º, do inciso I, do art. 265, do RICMS-BA/12. Diz que, conforme mencionado pelo art. 265, do RICMS-BA/12, tal previsão possui como fundamento o Convênio nº 44/75, cujo teor reproduz.

Observa que os diversos produtos lançados no demonstrativo do Auto de Infração, são os mesmos destacados no referido Convênio que isenta a empresa contribuinte do ICMS, conforme tabela que acosta à fl. 34.

Afirma que muito dos produtos lançados pelo Autuante, dizem respeito a produtos que possuem o

benefício da isenção fiscal de ICMS, sendo que conforme muito bem explicado pelo § 5º, I, a isenção se aplica também que os produtos sejam ralados, cortados, picados, fatiados, torneados, descascados, desfolhados, lavados, higienizados, embalados ou resfriados, submetidos ao processo de branqueamento. Colaciona print dos produtos que comercializa às fls. 35 e 36

Registra que os itens aqui mencionados são todos eles vendidos em estado natural, sem passar por qualquer tipo de transformação ou processo industrial que os transforme, em outros produtos, ou seja, apenas passam por um processo de seleção e embalagem, e, portanto, se encaixam na hipótese do art. 265, do RICMS-BA/12, sendo totalmente cabível a isenção da tributação do ICMS aqui realizada.

Assinala que o Fisco não pode cobrar que a empresa contribuinte se preste a recolher ICMS sobre mercadorias que o próprio RICMS-BA/12 concede o benefício da isenção, razão pela qual fica clarividente que não há porque haver um auto de infração sobre tal conduta da Impugnante.

Arremata frisando que, uma vez demonstrado que os produtos aqui destacados, possuem o benefício da isenção de ICMS, requer desde já o cancelamento do referido auto de infração, restando comprovada a sua improcedência.

Ressalta que, com base nos demonstrativos dos autos de infração, é possível verificar a cobrança de contribuição de ICMS referente a bonificação sem tributação, conforme se verifica à fl. 36.

Menciona que os Códigos Fiscais de Operações e Prestações do quais se enquadram os presentes débitos: CFOP 5.910 - Remessa em bonificação, doação ou brinde. Classificam-se neste código as remessas de mercadorias a título de bonificação, doação ou brinde; CFOP 6.910 - Remessa em bonificação, doação ou brinde. Classificam-se neste código as remessas de mercadorias a título de bonificação, doação ou brinde.

Afirma ser de conhecimento que muitas empresas oferecem bonificações ou brindes a seus clientes, e tal bônus não integra a base de cálculo do ICMS. Isso porque o STJ já firmou entendimento de que não há incidência do tributo quando as mercadorias forem dadas em bonificação/brinde, visto que a lei prevê que a base de cálculo é a operação mercantil efetivamente realizada. Neste sentido vejamos - ementa às fls. 38 e 39

Menciona que o tema já se tornou Súmula 457 no Superior Tribunal de Justiça, cujo teor reproduz.

Revela que Lei Complementar nº 87/96 no art. 13, § 1º, II, “a”, juntamente com o disposto no art. 146, da CF, manda incluir na base de cálculo do ICMS o valor da operação mercantil e também o dos seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos, concedidos sob condição.

Destaca que a base de cálculo do ICMS não é o preço anunciado, mas o valor da operação, que se define quando esta se concretiza. Sendo assim, os valores de bonificação não integram a base de cálculo do ICMS porque não fazem parte do valor da operação da qual decorre à saída da mercadoria da empresa, razão pela qual se torna insubsistente o presente lançamento fiscal, o qual merece ser suspensa a cobrança do indébito.

Em relação à Infração 02, reafirma que o Autuante lavrou o referido auto pela empresa contribuinte ter deixado de recolher ICMS em razão de não ter sido paga a antecipação parcial de mercadorias referente à aquisição de mercadorias provenientes de outros estados. Todavia, não é que ocorreu na realidade dos fatos.

Esclarece que os produtos lançados no demonstrativo estão condicionados ao recolhimento antecipado e parcial do ICMS, e que devidamente foi recolhido pela empresa contribuinte, nos termos do art. 12-A, da Lei 7.014/96, a exemplo do que pode verificar a DAE e o comprovante de pagamento, dois quais serão juntados em anexo referente a todo o período fiscalizado, fl. 40.

Revela que, conforme pode ser fazer prova através dos documentos juntados em anexo a esta Impugnação, os tributos foram devidamente recolhidos no período informado, uma vez que com a entrada dos produtos a empresa contribuinte recebia os produtos e já apurava o débito, portanto

se torna insubsistente a cobrança da referida “infração”.

Assevera que a devida apuração sempre foi realizada, como pode ser observar através do livro de Apuração de ICMS da empresa contribuinte, conforme exemplo que colaciona à, fl. 41. Prossegue destacando que, nos termos do art. 156, do Código Tributário Nacional, o pagamento extingue o crédito tributário.

Observa que o CONSEF, possui entendimento de afastar a exigência do tributo e de multa quando comprovado que as operações foram tributadas, reproduzindo a ementa do Acórdão CJF Nº 0271-12/21.

Sustenta que, só de comprovar o devido recolhimento do tributo, o lançamento da infração já deveria ser integralmente cancelado, bem como a aplicação de multa, o que se requer desde já.

Frisa que, na remota hipótese de entender que o pagamento antecipado foi realizado a destempo, ainda sim se mostra ilógico o presente lançamento tributário. Isso porque uma vez que já realizou o pagamento referente ao ICMS, não pode o Fisco querer cobrar duas vezes pelo mesmo fato gerador.

Afirma restar devidamente comprovado o lançamento insubsistente do presente Auto de Infração. Aceitar o contrário e manter o lançamento realizado pela fiscalização tributária, seria o mesmo que gerar uma penalidade em “*bis in idem*” ao contribuinte, o que não pode ser concebível.

Pondera que o caráter da multa trazida pela Infração 02 do presente auto, diz respeito ao não pagamento de ICMS. Observa que o caráter punitivo da Lei diz respeito ao não recolhimento do tributo, entretanto no caso em concreto o tributo foi devidamente recolhido conforme se faz provas pelos documentos em anexo, não havendo como a Receita Estadual querer cobrar por inadimplência que não aconteceu.

Frisa-se que se o recolhimento do tributo foi realizado de maneira correto, mesmo que ocorre a destempo, não haveria nenhum prejuízo ao Fisco, portanto, não há como o querer cobrar novamente o tributo sob o mesmo fato gerador, ou multa pelo não recolhimento, sob pena de configurar o verdadeiro “*bis in idem*”.

E mais do que isso, a manutenção da multa no caso concreto evidenciaria ainda duas práticas ilegais por parte da autoridade fiscalizadora no sentido de implementar medida com o evidente caráter punitivo e confiscatório.

Afirma que a manutenção da multa em questão, visa punir o contribuinte que não detém qualquer tributo em aberto junto ao Fisco da Bahia e mesmo que se considere que tenha realizado os pagamentos do ICMS por antecipação (o que claramente não ocorreu), é evidente que fez o recolhimento por conta própria e nessa toada, o próprio instituto da denúncia espontânea afastaria qualquer necessidade de se manter a multa, tal qual já foi enfrentado em diversos julgamentos administrativos perante o Conselho de Administração de Recursos.

De uma leitura dos entendimentos trazidos acima, fica evidente que a multa se sustenta sem ter qualquer corolário lógico como fundamento que embase o seu lançamento, ou seja, nitidamente está a ser cobrada em desfavor do contribuinte com o fito claramente arrecadatório, uma vez que, a contribuinte como bem já sinalizou em tópico anterior, cumpriu com todas as determinações legais, em especial no que tange ao recolhimento antecipado, os registros fiscais elucidam muito bem isso, de que já no momento do recebimento da mercadoria, fez todo o devido levantamento do valor do imposto da saída, descontando o respectivo crédito na entrada.

Ao cuidar da informação reitera que a lavratura do Auto de Infração encontra-se dentro das formalidades exigidas pelo RPAF-BA/99, e os enquadramentos tributários lastreados na Lei 7.014/96 e no RICMS-BA/12.

Infração 01 - Ratifica as informações prestadas na primeira informação fiscal, porquanto as mercadorias citadas pelo contribuinte, Mistura para bolo, Farinha de rosca, pipoca e Mistura para empanar milanesa, não constam no anexo 1, do RICMS-BA/12 e, portanto, não estão sujeitas a



antecipação tributária do ICMS.

Com relação a mercadoria ARROZ PARA CAES ZAELI 6X5 FD, informa que ela não está amparada pelo disposto no art. 265, inciso II, alínea “c”, do RICMS-BA/12, por não se enquadrar no previsto no Conv. ICMS 224/17, ou seja, essa mercadoria não é um produto essencial ao consumo popular que compõe a cesta básica, que pode ser claramente constatado pela descrição da mesma.

Com relação a exigência de valores de ICMS referente a doação/bonificação sem tributação, ela está prevista no inciso I, do art. 17, da Lei 7.014/96. Ademais, a art. 388, do RICMS-BA/12, considera brinde ou presente a mercadoria que, não constituindo objeto normal da atividade do contribuinte, tiver sido adquirida para distribuição gratuita a consumidor ou usuário final.

Como todos os itens objeto de bonificação concedida pelo contribuinte fazem parte do elenco de mercadorias por ele comercializadas, as operações, portanto, não estão amparadas pela não tributação.

As mercadorias Alecrim, Anis, Camomila, Erva-Doce, Manjerição e Manjerona, citadas pelo Autuado, foram excluídas da exigência da infração através da elaboração de novos demonstrativos anexados a esse processo, quando da prestação da primeira informação fiscal.

Infração 02 - Para essa infração, registra que o Autuado, em sua peça impugnatória demonstra de forma clara e objetiva que deixou de pagar parcelas do ICMS sobre Antecipação Parcial, senão vejamos: No demonstrativo que embasou essa infração intitulado Antecipação parcial do ICMS recolhida a menor ou não recolhida - Resumo do débito, demonstra que no mês 05, do ano de 2020, a auditoria apontou o valor devido de R\$ 13.043,26 - demonstrado analiticamente no demonstrativo intitulado Antecipação parcial do ICMS recolhida a menor ou não recolhida - Lista de notas fiscais/itens - tendo sido pago pelo autuado somente o valor de R\$ 9.206,17. Portanto, para esse exemplo, apresentado pelo próprio impugnante, resta o valor a pagar de R\$ 3.837,09, para o qual, conforme previsto na alínea “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei 7.014/96, foi aplicada exigida somente a multa de 60%.

Revela inexistir na impugnação qualquer contestação do contribuinte relacionada a elaboração dos demonstrativos de suporte a essa exigência tributária.

Conclui pugnando pela manutenção do Auto de Infração, com as modificações propostas na informação fiscal anterior.

Na assentada do julgamento, em sustentação oral, Dra. Priscila Branco de Souza OAB -PR Nº 85.102, reafirmou todas as argumentações articuladas Impugnação e manifestação.

## VOTO

O Defendente suscitou preliminar de nulidade do Auto de Infração alegando ofensa à ampla defesa, por evidente carência de fundamentação, ausência da devida descrição da conduta e das razões efetivamente enquadradas com os artigos legais indicados. Asseverou que diante de tal circunstância se vê tolhida de exercer seu direito ao contraditório e a ampla defesa, pois não se sabe exatamente qual foi a suposta infração cometida para que lhe tenha sido aplicada a penalidade. Frisou ser incontroverso que o lançamento tributário se encontra maculado por vício material incorrigível, devendo ser declarado nulo de pleno direito, pois afronta os princípios constitucionais da legalidade e da moralidade, ceifando o direito de exercer à ampla defesa e ao contraditório.

Depois examinar os elementos que compõem os presentes autos constato que não assiste razão ao Defendente, haja vista que ao contrário do alegado, as infrações cometidas restam claramente identificadas, inexistem dúvidas em relação ao enquadramento legal e quanto à indicação da multa sugerida. Toda a apuração dos valores exigidos, se encontram lastreados em demonstrativos de apuração que identificam e discriminam todas as operações que resultaram na exigência apurada. A maior prova de que a acusação fiscal objeto da autuação afigura-se de forma clara e compreensiva decorre da nítida objetividade com que o Defendente conduziu sua

peça impugnatória, apresentando e nominando com clareza todos os pontos que discordou da autuação.

Pelo expendido, por não vislumbrar qualquer óbice ao exercício da ampla defesa pelo Impugnante, entendo superada essa questão de ordem preliminar.

Assim, pelo expendido, tanto pelas preliminares de nulidade suscitada pelo Defendente ultrapassadas, quanto pela constatação de que a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foi efetuada de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente às irregularidades apuradas, não foi verificada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, fica patente que o PAF está revestido das formalidades legais.

Em suma, consigno, no que diz respeito aos aspectos formais do lançamento, que o presente Auto de Infração foi lavrado de acordo com o que dispõem o art. 39, do RPAF-BA/99 e o art. 142, do Código Tributário Nacional - CTN. Por isso, e não ocorrendo qualquer violação aos princípios constitucionais que regem o procedimento e o processo administrativo fiscal, em especial, os da legalidade, da ampla defesa, e do contraditório, além de não restar configurado nos autos, qualquer dos pressupostos de nulidades previstos na legislação de regência, precipuamente os elencados no art. 18, do RPAF-BA/99, inexistente no presente PAF, qualquer elemento que pudesse inquiná-lo de nulidade.

A Infração 01 imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Em sua Impugnação, em suma, o Autuado, contestou esse item da autuação aduzindo que ocorrera a inclusão equivocada no levantamento fiscal de produtos sujeitos à substituição tributária - [Mistura para bolo - NCM 1901.2000, Farinha de Rosca - NCM 1901.9090, Pipoca - NCM 2008.1900 e Mistura para empanar milanese (farinha) - NCM 1905.9090], considerados isentos - [Alecrim, Anis, Camomila, Erva-doce, Manjerição, Manjerona], Jerked suíno (charque) - NCM 0210.1900 e Alimento para periquito - NCM 2306.9090, bem como de produtos decorrentes de bonificações com os CFOPs 5.910 e 6.910. Com relação ao produto Arroz para Cães Zaeli, alegou que ao tratar esse produto como isento cometeu apenas um equívoco tendo em vista que se trata de um tipo de arroz que não é alcançado pela isenção constante da alínea "c", do inciso II, do art. 265, do RICMS-BA/12.

Ao proceder à informação fiscal o Autuante depois de examinar as alegações defensivas para refutar a acusação fiscal acolheu a alegação defensiva atinente às mercadorias isentas Alecrim, Anis, Camomila, Erva-doce, Manjerição, Manjerona alcançadas pela isenção prevista no Convênio ICMS 44/75 e acolheu também as operações com as mercadorias jerked suíno e alimento para periquito, por estarem sujeitas a substituição tributária nos termos do Anexo 1, do RICMS-BA/12, e refutou as demais alegações.

Ao compulsar todas as peças e argumentos que integram o contraditório acerca desse item de autuação, constato que o ajuste realizado pelo Autuante, no que concerne às operações com as mercadorias Alecrim, Anis, Camomila, Erva-doce, Manjerição, Manjerona alcançadas pela isenção prevista no Convênio ICMS 44/75 e as operações com jerked suíno – item 11.25.1 e alimento para periquito – item 14.1, constantes do Anexo 1, do RICMS-BA/12, devem ser mantidos e excluídos do levantamento fiscal como efetuou o Autuante.

Quanto às demais mercadorias apontadas pelo Impugnante como sujeitas a substituição tributária não deve prosperar, haja vista que os itens indicados na defesa como constantes do Anexo 1, RICMS-BA/12, nenhum deles coincidem de forma unívoca a descrição da mercadoria e a correspondente NCM com qualquer item elencado no referido anexo.

No que concerne a alegação defensiva de que procedera ao estorno do crédito com o fito de se



eximir da acusação fiscal, consigno que o procedimento adotado pelo Autuado não tem influência alguma na infração cometida que se constitui de saídas de mercadorias tributadas sem a incidência do correspondente débito.

No que diz respeito às Bonificações citadas pelo Autuado no item III.I d, de sua Defesa também não deve prosperar a tese defensiva, uma vez que se trata de mercadorias comercializadas pelo estabelecimento autuado, para as quais, nas operações de saídas, inexistia previsão alguma na legislação de regência da não incidência do imposto. Por isso, entendo que devem ser mantidas na autuação.

Pelo exposto, entendo restar patente nos autos a caracterização parcial da autuação.

Acolho o novo demonstrativo de débito elaborado pelo Autuante, acostado às fls. 255, cuja cópia fora entregue ao Autuado que resultou na redução do débito para R\$ 55.379,44.

Concluo pela subsistência parcial da Infração 01.

A Infração 02 refere-se a multa percentual sobre a parcela do imposto que deveria ter sido pago a título de ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Convém salientar que a antecipação parcial do ICMS está prevista no art. 12-A, da lei nº 7.014/96, que 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.”

Sobre o ICMS antecipação parcial que deixou de ser pago tempestivamente pelo autuado, foi aplicada a multa de 60%, conforme demonstrativo anexo, fl. 13, cuja cópia foi entregue ao Autuado.

Saliento que em ação fiscal foi constatado pelo Autuante, que no período fiscalizado, relativamente ao ICMS da Antecipação Parcial, a obrigação principal não foi cumprida. Uma vez comprovada a falta de pagamento ou tributação de forma irregular para efeitos de recolhimentos do ICMS Antecipação no prazo regulamentar, torna-se inexigível o tributo, convertendo-se a exigência relativamente ao imposto não antecipado, em multa equivalente a 60%, do ICMS não recolhido regularmente, nos termos do art. 42, § 1º, c/c inciso II, “d” da Lei nº 7.014/96, *in verbis*:

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

*[...]*

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II; II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:*

*d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;*

O Defendente em suas argumentações defensivas, em suma, afirmou que a o ICMS antecipação parcial foi devidamente recolhido apresentando como comprovação a cópia de diversos DAES.

O Autuante depois de esclarecer que os demonstrativos e arquivos que embasam a autuação mostram de forma clara a relação das mercadorias sujeitas a antecipação parcial do ICMS e explicitam as respectivas base de cálculo e os valores devidos, informou que o Impugnante em nenhum ponto de sua Defesa identificou qualquer irregularidade nos demonstrativos que embasaram a autuação.

Assinalo, como já esclarecido, que a exação objeto da Infração 02 não trata da exigência de imposto, e sim de multa, eis que, uma vez comprovada a falta de pagamento ou tributação de forma irregular para efeitos de recolhimentos do ICMS Antecipação no prazo regulamentar, torna-se inexigível o tributo, convertendo-se a exigência relativamente ao imposto não antecipado, em multa equivalente a 60%, do ICMS não recolhido regularmente. Portanto, não há que se falar em *bis in idem*, como alega o Impugnante.

Depois de examinar os elementos que fundamentam a exigência fiscal desse item da autuação, constato que a acusação fiscal se afigura respaldada na legislação de regência e lastreada em demonstrativos que de forma minudente discriminam cada operação que resultaram na exigência apurada. Ademais, verifica-se que os recolhimentos realizados pelo Autuado à título de antecipação parcial foram devidamente considerados no levantamento fiscal.

Resta também patente nos autos que, de fato, o Autuado não apontou qualquer inconsistência nos levantamentos realizados pela fiscalização, que pudesse macular a fidedignidade dos valores apurados. Portanto, entendo como caracterizada a acusação fiscal.

O Defendente pugnou pela redução ou pelo afastamento da multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Em relação ao argumento do autuado de que a multa aplicada é exorbitante e confiscatória, saliento que a penalidade aplicada no presente Auto de Infração é a legalmente prevista para as irregularidades apuradas, não cabendo a este órgão julgador a declaração de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, nos termos do inciso I, do art. 167, do RPAF-BA/99.

Assim, nos termos expendidos, concluo pela subsistência da Infração 02.

Logo, resta evidenciado a 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	79.944,92	55.379,44	55.379,44	60%	PROC. EM PARTE
02	25.601,92	25.601,92	25.601,92	60%	PROCEDENTE
<b>TOTAIS</b>	<b>105.546,84</b>	<b>80.981,36</b>	<b>80.981,36</b>		

Ante o 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 233080.0025/22-0, lavrado contra **ALIMENTOS ZAELI LTDA.**, devendo ser intimado o Autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 80.981,36**, acrescido da multa de 60%, prevista nas alíneas “a” e “d”, do inciso II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 02 de fevereiro de 2024.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA