

A. I. Nº – 206837.0003/23-3
AUTUADO – CASA DEZ COMÉRCIO LTDA
AUTUANTE – RAIMUNDO SANTOS LEAL
ORIGEM – DAT METRO / INFAZ VAREJO

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0248-06/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. RECOLHIMENTO A MENOS. BENEFÍCIO FISCAL DE REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. A autuada se caracteriza como estabelecimento comercial de variedades, carecendo da especialidade, requisito indispensável para a subsunção da atividade comercial ao benefício fiscal de redução da base de cálculo, previsto no art. 267, inciso VI do RICMS/12. Deduzidos os créditos não apropriados no período. Infração parcialmente elidida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 24/05/2023 (ciência em 27/05/2023, de forma presencial), exige ICMS no valor histórico de R\$ 1.801.693,24, além de multa e dos acréscimos moratórios, em decorrência da seguinte infração:

Infração 01 – 003.002.026: Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Consta, ainda, que “*A atividade preponderante do Contribuinte foi informada como CNAE SECUNDÁRIA, sendo que a CNAE PRINCIPAL não é correta para a atividade comercial desenvolvida nos referidos exercícios, considerando os percentuais de comercialização, conforme cálculos presentes nos Anexo 1 – 2018 Casa Dez Resumo Movimentação Por Item Entr. Said. Os procedimentos de apuração e cálculo do ICMS não recolhido se fazem presentes nos Anexo 3 – 2018 Casa Dez Auditoria Conta Corrente ICMS e 3 – 2019 Casa Dez Auditoria Conta Corrente ICMS*”.

A autuada apresenta impugnação às folhas 43/80, mediante a qual contesta o presente lançamento, aduzindo os argumentos a seguir. Informa ser pessoa jurídica de direito privado que se dedica ao exercício de atividade de delicatessen, bar itinerante e serviços de buffet, se enquadrando no regime especial de apuração do ICMS previsto no art. 267 do RICMS, nos termos do que será adiante demonstrado (Doc. 01).

Em que pese o trabalho desenvolvido pela Fiscalização, nos termos dos argumentos de fato e de direito a seguir detidamente expostos, assevera que o presente Auto de Infração deve ser anulado, eis que (i) não cumpriu os requisitos básicos para sua constituição, tendo a Fiscalização empreendido atividade administrativa absolutamente desassociada da realidade fática e da legislação de regência da matéria, adotando critérios e requisitos não previstos na legislação, o que, sobre ser da mais alta gravidade, traz para dentro do Direito juízos subjetivos e se afasta da segurança jurídica e da legalidade tributária; e (ii) a cobrança desconsidera elementos probatórios que, claramente, demonstram que a Impugnante se enquadra no regime especial previsto no art. 267, inciso VI, do RICMS/BA.

Preliminarmente, alega nulidade do lançamento em razão da precariedade da autuação fiscal e do não cumprimento dos requisitos que regem o lançamento tributário. Isto porque a autuação ora impugnada foi de encontro ao art. 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”), que rege o lançamento tributário e confere competência à Fiscalização para o exercício desta importante função e, ao mesmo tempo, estabelece os parâmetros e limites necessários para que a realização da atividade do lançamento se opere dentro da legalidade e com observância ao princípio da segurança jurídica. Transcreve o texto do artigo citado em apoio aos seus argumentos.

Assim, defende que há a necessidade, pelos próprios princípios que regem a Administração (notadamente os princípios da motivação e da legalidade), da verificação da ocorrência do fato

gerador, com a efetiva análise da verdade material dos fatos, a fim de se averiguar o cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte. É dizer, o ato de lançamento não pode ser simplesmente realizado com base em uma incompleta averiguação dos fatos e documentos dos quais se extrai a “matéria tributável”, mas sim em verdadeira investigação, na qual todos os critérios da hipótese de incidência sejam apurados, com a devida investigação e posterior descrição completa do fato gerador supostamente ocorrido. Nesse sentido, transcreve o texto do art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/BA), para concluir que é perceptível, portanto, a obrigatoriedade da descrição clara e precisa dos fatos, contida no inciso III do dispositivo supra, com todas as suas alíneas, que nada mais é do que a estrita observância aos princípios da tipicidade e da legalidade, os quais – como regra – aduzem que a tributação não pode recair sobre qualquer fato, mas só sobre aqueles eleitos pela lei.

Deste modo, ensina que a primeira e mais elementar atribuição confiada à autoridade administrativa, para concretizar o ato de lançamento, é verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e determinar a matéria tributável. Isto é, deve ocorrer a descrição precisa e clara dos fatos, sob pena de dificultar a defesa do contribuinte e, portanto, impedir a satisfação do princípio do contraditório e da ampla defesa constitucionalmente previstos. Contudo, no lançamento em tela, alega restar evidente que não foi cumprido o mandamento legal, na medida em que a Fiscalização não demonstrou o perfeito enquadramento dos fatos às normas de incidência do ICMS, aduzindo, apenas, uma suposta ocorrência de redução indevida da base de cálculo a partir de uma presunção que não tem base legal e não está ancorada na prova produzida nos autos.

Argumenta que, da análise do lançamento tributário, verifica-se que a Fiscalização lançou o tributo baseando-se exclusivamente na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (“CNAE”) indicada no cadastro da Impugnante sem sequer se preocupar em investigar se foi ou não cumprida a legislação tributária relativa ao ICMS ou se as infrações efetivamente ocorreram, ou se os valores apontados efetivamente correspondem à infração imputada. Raciocina que, diante da ausência de requisitos objetivos descritos na norma em referência, seria necessário, no mínimo, que a Fiscalização tivesse adotado o procedimento fiscal de averiguação acurada dos fatos, como – por exemplo – por meio de verificação *in loco*, ou da intimação para prestar esclarecimentos ou apresentar elementos que pudessem demonstrar o efetivo exercício das atividades econômicas descritas na norma em referência, conforme prevê o art. 26, inciso III, do RPAF.

Assim, conclui que a autuação merece subsunção à norma disposta no art. 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF, que determina ser nulo o Auto de Infração em que seja impossível determinar com segurança a infração cometida, haja vista todos os equívocos demonstrados. Isto é, considerando que o Auto de Infração ora impugnado não atende aos requisitos mínimos necessários para ser lavrado, este deve ser considerado nulo. Defende tratar-se de uma Fiscalização baseada no método do menor esforço, especialmente porque houve descaracterização das atividades desenvolvidas pela Impugnante sem que tenha sido realizada qualquer diligência presencial ao seu estabelecimento, pois a Fiscalização entendeu que – unicamente, em vista de uma análise de seus CNAEs e de seu volume de faturamento com a venda de determinados produtos – a Impugnante deveria ser descaracterizada do regime previsto pelo art. 267, inciso VI, do RICMS/BA.

Assim, sustenta que o presente Auto de Infração é também nulo porque é baseado em critério não previsto na legislação para fins de descaracterização de contribuintes do mencionado regime. De modo direto: “a descaracterização do regime adotado pela Impugnante, pelo que se pode entender do Auto de Infração, foi feita exclusivamente pela verificação dos CNAEs declarados pela Impugnante e pelo percentual do faturamento da Impugnante com determinados itens, critérios que não constam na lei e são utilizados pela Fiscalização sem qualquer fundamento na legislação da Bahia”. Argumenta que tais critérios até podem vir a ser adotados para fins de fruição do regime especial, mas isso precisa ser feito pela Lei e com aplicação prospectiva, já que o contribuinte de boa-fé não pode ser surpreendido pelo estabelecimento de novos critérios para o gozo de um regime, especialmente se estes critérios estão sendo criados pela Fiscalização e aplicados de forma retroativa.

Além disso, ressalta que, ao reapurar o suposto débito do ICMS, a Fiscalização considerou alíquota majorada do imposto (27%) para mercadorias que são submetidas à alíquota padrão do ICMS, o que conduz à ilegalidade e, por consequência, à nulidade do lançamento de ofício, tendo em vista a precariedade do trabalho da Fiscalização e o inequívoco erro de direito, o que demonstra, mais uma vez, a fragilidade da Fiscalização. Além de defender o desenquadramento da Impugnante do regime sem conhecer de fato as atividades econômicas por ela desenvolvidas, informa que a Fiscalização simplesmente presume que todas as operações de saída realizadas deveriam ser enquadradas na alíquota majorada de 27%, o que é simplesmente ilegal em vista da natureza de uma série de operações realizadas pela Impugnante, que – mesmo diante de eventual desenquadramento – deveriam se submeter à alíquota padrão do imposto, tudo conforme detidamente exposto adiante.

Outrossim, afirma que a Autoridade Fiscalizadora efetuou novo lançamento de ICMS sobre operações de vendas de produtos que já haviam sido submetidos à substituição tributária, ou seja, diante de mercadorias sobre as quais já havia sido encerrada a tributação do imposto, o que claramente não pode ser admitido. Informa que, nos termos do que será exposto, isso simplesmente gera uma nova incidência de ICMS sobre produtos já tributados, demonstrando-se, também neste ponto, a falta de cuidado na apuração de eventual imposto devido, reforçando a completa nulidade do Auto de Infração combatido.

Destaca, ainda, que a Fiscalização, no afã de efetuar a reapuração do ICMS, decorrente do suposto desenquadramento da Impugnante do benefício tributário previsto no art. 267, inciso VI, do RICMS/BA, simplesmente não computou os créditos do ICMS decorrentes das aquisições de mercadorias para revenda, especialmente em relação às transferências de produtos entre matriz e filial. Assevera que isso simplesmente gera uma tributação desproporcional, absurda e ofensiva à não-cumulatividade, pois, como será demonstrado, a Fiscalização – sem o acolhimento dos créditos decorrentes da operação anterior – calcula o ICMS com a alíquota de 27% sobre o total das saídas realizadas pelo estabelecimento, o que gera uma tributação simplesmente inconcebível e configuradora de verdadeiro confisco.

Por essas razões, sustenta que a falta de clareza e de embasamento legal no lançamento vergastado, como demonstrado acima, resulta na precariedade da acusação fiscal, pelo que tal circunstância macula o lançamento de forma insanável, o qual, descolando-se dos critérios de vinculação e motivação, afigura-se nulo, não havendo outro caminho que não seja a extinção do crédito tributário, nos termos até aqui demonstrados.

No mérito, alega que exerce atividade econômica prevista no art. 267, inciso VI, do RICMS/BA. Afirma que a fundamentação do Auto de Infração sugere que a Impugnante não faz jus à redução da base de cálculo do ICMS, prevista no art. 267, inciso VI, do RICMS/BA, fundamentado isoladamente no código da CNAE indicado nos dados cadastrais da Impugnante, assim como no volume de vendas de bebidas alcóolicas realizadas nos anos de 2018 e 2019. Argumenta que a Fiscalização inferiu, sem qualquer base legal, que a Impugnante indevidamente correlacionou a CNAE principal com o regime de apuração previsto no art. 267, inciso VI, do RICMS/BA, assim como concluiu que a atividade econômica principal indicada no cadastro da Impugnante não representa a predominância do seu faturamento, visto que, segundo a sua perspectiva, a venda de bebidas é a sua principal atividade operacional.

Informa que, nos seus dados cadastrais, consta como atividade econômica principal o comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente (representado pela CNAE nº 47.29-6-99) e como atividades secundárias: i) o comércio varejista de bebidas (vinculada à CNAE 47.23-7-00); e ii) o comércio varejista de outros artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente (correspondente à CNAE 47.59-8-99). Assevera que as atividades econômicas exercidas pela Impugnante estão expressamente previstas pelo art. 267, inciso VI, do RICMS/BA, bastando, para a verificação disto, uma análise efetiva das atividades desenvolvidas em seu estabelecimento, conforme consta na legislação de regência da matéria.

Transcreve o texto do art. 267 do RICMS/12, para concluir, em seguida, que a partir da leitura desse dispositivo e o cotejo com os fundamentos que embasaram a presente autuação, é possível extrair importantes conclusões. A primeira é que o regime de apuração do art. 267 do RICMS não vincula o direito à fruição ao enquadramento da CNAE indicado pelo contribuinte, mas – ao contrário – permite que a pessoa jurídica (que exerça de fato quaisquer das atividades elencadas no art. 267, inciso VI, do RICMS/BA) poderá optar pela redução da base de cálculo do ICMS. A segunda é que, por não atribuir relevância à CNAE constante no cadastro do contribuinte, não é cabível qualquer vinculação entre a atividade principal e o regime de apuração previsto na norma em comento, certamente porque a natureza da atividade econômica é mais importante do que o mero enquadramento cadastral de classificação econômica. E a terceira é que, ao fazer exigências não previstas na norma prescritiva do regime de apuração, a Fiscalização impôs condições desprovidas de amparo legal à Impugnante, o que demonstra a total desvinculação do lançamento realizado com a legalidade tributária.

Traz como exemplo textos de benefícios fiscais concedidos por outras unidades da federação, para ilustrar a ideia de que o RICMS faz referência expressa ao CNAE quando este representa elemento imprescindível ao enquadramento nos termos da norma, o que não ocorreu no presente caso. Por outro lado, argumenta que, tendo em vista as disposições do inciso VI do art. 267 do RICMS/BA, o enquadramento econômico para fins de fruição do regime é aferido através da natureza da atividade desenvolvida pelo contribuinte, de modo que o critério utilizado pela Fiscalização, qual seja, vincular a CNAE indicada no cadastro da Impugnante ao direito à redução da base de cálculo, não encontra amparo normativo.

Argumenta que a Fiscalização apresentou valores e fatos sem comprovação e detalhamentos, pois utilizou como fundamento apenas a descrição contida no código da CNAE, para afastar o enquadramento das atividades desenvolvidas pela Impugnante da previsão contida na legislação baiana, a qual permite a adoção do regime especial de apuração adotado. Em suma: não houve correta apuração dos fatos para que houvesse a lavratura do Auto de Infração. Alega que isso fica claro quando se percebe que o único fundamento para a indicação de que houve declaração equivocada da CNAE por parte da Impugnante é baseado em critério não previsto pela legislação, qual seja o volume de faturamento da Impugnante com determinados produtos.

Informa que o seu estabelecimento está localizado no Mercado do Rio Vermelho, centro de compras onde os estabelecimentos são agrupados por tipo de atividade econômica, quais sejam, açougue e peixaria, artesanato e petshop, empório bazar e gourmet, floricultura e serviços, hortifruti, restaurante e lanchonete. Salaria, ainda, que o Mercado do Rio Vermelho é patrimônio público do Estado da Bahia, sendo que a ocupação dos espaços comerciais disponíveis é precedida de rigoroso procedimento licitatório, que ao final irá resultar na assinatura do Termo de Permissão Remunerada de Uso de Espaço Comercial. Nesses termos, pontua que recebeu a permissão da Superintendência de Desenvolvimento Industrial e Comercial – SUDIC para se estabelecer no espaço reservado às delicatessens, ramo de atividade econômica ininterruptamente desenvolvida pela Impugnante, em vinculação aos termos do contrato administrativo. Por essa razão, informa que está estabelecida no Espaço Gourmet voltado à venda de produtos alimentícios e bebidas requintadas, que poderiam ser consumidas no ambiente gastronômico disponibilizado aos seus clientes, tendo em vista a vocação do estabelecimento, nos termos em que amplamente foi divulgado nas suas redes sociais (Doc. 02), para que encontros, happy hours e reuniões comerciais sejam ali realizadas, com o consumo no local de bebidas, queijos e doces artesanais, solicitação de serviços de sommelier e de chefe de cozinha. Acosta fotos do seu estabelecimento, abaixo.











Assim, conclui que os fatos revelam que a Impugnante desenvolve atividades econômicas de delicatessen, por meio da venda de produtos alimentícios e bebidas de alta qualidade, para consumo em encontros informais no seu estabelecimento, assim como oferece os serviços de buffet em eventos realizados dentro ou fora do seu estabelecimento. Volta a insistir que a preponderância na venda de determinados produtos (como no caso, as bebidas alcoólicas) não pode, de modo algum, à luz do atual regime jurídico da legislação do Estado da Bahia, descaracterizar a natureza das atividades econômicas que desenvolve, notadamente porque esse critério distintivo não está previsto na lei.

Reitera que – com o objetivo de atrair o público para as suas instalações – possui estrutura completa para realização de pequenos eventos, como confrarias, clube do whisky, palestras, degustações de

ACÓRDÃO JF Nº 0248-06/24-VD

bebidas, alimentos, entre outros. Nesse ambiente, informa que disponibiliza infraestrutura para a realização de eventos, a fim de fomentar o consumo das bebidas e alimentos vendidos no seu Estabelecimento. Admite que os seus clientes consomem bebidas alcoólicas em um volume superior ao consumo dos demais produtos ofertados à venda pela Impugnante, mas alega que isso jamais poderia ter sido um critério de descaracterização do regime adotado pela Impugnante, seja porque este não está previsto na lei, seja porque sua adoção sem um limite objetivo gera absoluta insegurança jurídica para todos os contribuintes do Estado da Bahia. Ainda que esse critério (de volume de receita) pudesse ser adotado pela lei (no futuro), entende que este teria de ser prescrito com base em um limite objetivo (um determinado percentual de receita, por exemplo), o que não é feito, mas apenas subjetiva e engenhosamente criado pela Fiscalização.

Argumenta que a preponderância na venda de bebidas alcoólicas em detrimento dos demais itens ofertados na atividade de delicatessen é uma decorrência natural do lugar que ocupa no mercado local, especialmente no exercício de atividades de “bar itinerante”, atividade essa que também é desempenhada pela Impugnante, pois tem expertise no mercado de eventos de pequeno, médio e grande porte adquirida após mais de vinte anos de existência. Assim, explica que a sua atuação tem sido reconhecida pela excelência e transparência nas etapas de planejamento, operação de bares, caixas e abastecimento do estoque, como também em seus respectivos fechamentos. Desse modo, a sua participação nos eventos se vincula ao conceito de “bar itinerante”, com a disponibilização de garçons uniformizados e identificados para o atendimento personalizado, informando que, em razão do sucesso nas operações de bar durante eventos temporários, a Impugnante, inclusive, criou site específico para atender à crescente demanda do público baiano com serviços de buffet, conforme amplamente divulgado nas suas redes sociais (Doc. 03). Acosta as fotos abaixo.







Questiona se a Fiscalização não apurou os fatos conforme determina a legislação de regência, deixando totalmente de lado a necessidade de se chegar à verdade material dos fatos, princípio fundamental do processo administrativo, já que não foi verificada com exatidão a descrição dos fatos tributáveis e a efetiva ocorrência de fatos geradores, pelo que pode ser observada uma falta efetiva de averiguação na imputação de infrações. Alega que não pode ser exigida por critérios subjetivamente construídos pela Fiscalização e sem qualquer respaldo na legislação pátria, porque o contribuinte não praticou a infração imputada.

Assim sendo, nos termos dos argumentos demonstrados linhas acima, assim como das evidências colacionadas, conclui restar demonstrado que o Auto de Infração ora guerreado merece ser julgado improcedente, visto que está fundamentado em presunções dissociadas da verdade material, assim como em requisitos formais de enquadramento no regime especial de apuração não previstos na legislação do ICMS da Bahia.

Ainda no mérito, alega incorreção no cálculo dos débitos do ICMS, decorrente da aplicação de alíquota majorada para todas as vendas realizadas no estabelecimento da impugnante e nova incidência do imposto sobre mercadorias anteriormente alcançadas pela substituição tributária. Argumenta que os arts. 15 e 16 da Lei nº 7.014/96 preveem as alíquotas do ICMS a serem consideradas no cálculo do imposto, as quais variam conforme a essencialidade das mercadorias e serviços, fixando-se, à venda de bebidas alcoólicas, a alíquota de 25% do imposto.

Explica que, no contexto apresentado, a Impugnante efetua a venda de alimentos e bebidas – alcoólicas ou não – e, portanto, as suas mercadorias estão sujeitas a diversas alíquotas do ICMS. Ademais, determinados produtos são adquiridos para revenda com o ICMS substituído, de modo que a revenda de tais produtos não pode ser novamente tributada. Entretanto, não foi essa a metodologia de recálculo apresentada pela Fiscalização, pois, ao analisar as operações realizadas pela Impugnante, a Fiscalização concluiu que a maior parte das vendas eram decorrentes de bebidas alcóolicas, assim, ao reapurar o imposto supostamente devido, genericamente atribuiu a alíquota de 27% do ICMS a todas as mercadorias vendidas no período em debate, e, ainda, diante de mercadorias anteriormente alcançadas pela substituição tributária. À guisa de exemplos, indica operações de venda com bebidas não alcóolicas, submetidas ao regime de substituição tributária por antecipação, as quais foram novamente tributadas pela Fiscalização com alíquota de 27%, conforme quadros demonstrativos às folhas 67/71.

Explica que as informações colacionadas são meramente exemplificativas, visto que a Fiscalização aplicou, a todas as operações de venda de produtos, a alíquota de 27% sendo que deveria ter considerado as alíquotas específicas por natureza da mercadoria, conforme as disposições da Lei nº 7.014/96, bem como fez incidir o imposto sobre mercadorias já alcançadas pela substituição do ICMS. Ou seja, a Fiscalização inflou indevidamente o débito do ICMS no período, ao considerar alíquota majorada em substituição à alíquota padrão e, ainda, tributou operações já alcançadas pela substituição tributária em operação anterior. Argumenta que essa ausência de acuidade na metodologia de recálculo do tributo conduz à cobrança de imposto sem previsão legal, motivo pelo

qual a exigência merece ser rechaçada, sob o risco de incorrer em enriquecimento ilícito pela Administração Pública, merecendo, neste ponto, provimento a presente defesa para, em caso de superação da nulidade já requerida, que seja – ao menos – determinada a revisão do lançamento com o recálculo correto do ICMS que eventualmente venha a ser considerado devido.

Alega, ainda, incorreção na base de cálculo dos créditos de ICMS face à ausência do cômputo do crédito em operações de aquisição das mercadorias. Ensina que, nos termos do § 2º, inciso I, do art. 155 da CF, o ICMS é um imposto não-cumulativo, de modo que o imposto devido nas operações de venda de mercadorias e serviços deve ser compensado com aquele incidente nas operações anteriores. Assim, o Princípio da Não-Cumulatividade estabelece um regime de compensação de créditos do ICMS incidente nas operações anteriores, visando a anular a incidência do imposto sobre imposto (“efeito cascata”), de modo que a parcela do ICMS a ser acrescida em cada operação estará vinculada ao valor agregado acrescido em cada etapa de circulação da mercadoria.

Dito isso, destaca que o recálculo efetuado pela Fiscalização, além de fazer incidir a alíquota majorada do ICMS para todos os produtos vendidos pela Impugnante, não reconheceu o direito ao crédito nas operações de aquisição das mesmas mercadorias. Com efeito, é sobremodo comum que a atividade de revenda de alimentos ou bebidas proporcione baixa margem de lucros aos empresários atuantes no ramo de delicatessen ou de bar/restaurante. Informa que, em média, o mercado consumidor absorve entre 10% até 20% de margem de lucro embutida no preço do produto. Nesses termos, explica que é de se esperar a incidência do ICMS apenas sobre o valor agregado da operação de venda, em sujeição à norma constitucional que trata da não-cumulatividade desse imposto. Contudo, não foi esse o entendimento aplicado na apuração da exação ora combatida, visto que a apuração do imposto efetuada pela Fiscalização tributou integralmente as saídas das mercadorias ao tempo que reconheceu o crédito apenas de parte destas.

A esse propósito, alega que a recomposição do ICMS elaborada pela Autoridade Fiscalizadora para o ano de 2018 apurou R\$ 873.856,33 de débito do ICMS, enquanto o crédito correspondeu a apenas R\$ 26.736,96. Acosta quadro demonstrativo, conforme abaixo.

Reapuração do ICMS feita pela Fiscalização:

REELABORADO PELO FISCO											
Mes	Ano	Deb Saída	Deb Saída Dif	Est Cred	Deb Total	Cred Entr	Cred Ajust	Cred Total	SdApur	Val Recolhido	Diferença P/Auto
1	2018			-		-					
2	2018	0,94	5,37	-	6,31	0,94	0,93	1,87	4,44		4,44
3	2018	10.547,70	60.077,57		70.625,27		6.244,97	6.244,97	64.380,30	10.547,70	53.832,60
4	2018	14.378,85	81.730,45		96.109,30		1.128,68	1.128,68	94.980,62	14.365,93	80.614,69
5	2018	11.361,70	65.322,83	-	76.684,53	-	1.711,74	1.711,74	74.972,79	11.361,70	63.611,09
6	2018	10.381,89	58.138,98	-	68.520,87	-	2.969,25	2.969,25	65.551,62	10.381,89	55.169,73
7	2018	10.009,81	57.531,15	14,72	67.555,68	14,72	553,43	568,15	66.987,53	10.007,35	56.980,18
8	2018	11.344,79	65.205,51	-	76.550,30	-	3.092,79	3.092,79	73.457,51	11.344,79	62.112,72
9	2018	10.248,29	58.903,16	-	69.151,45	-	64,20	64,20	69.087,25	10.248,29	58.838,96
10	2018	9.233,50	53.071,08	-	62.304,58	-	3.208,67	3.208,67	59.095,91	9.233,50	49.862,41
11	2018	18.010,15	103.522,35	-	121.532,50	-	4.011,80	4.011,80	117.520,70	18.010,15	99.510,55
12	2018	24.424,06	140.391,49	-	164.815,55	-	3.734,84	3.734,84	161.080,71	24.424,06	136.656,65
TOTAL		129.941,68	743.899,93	14,72	873.856,33	15,66	26.721,30	26.736,96	847.119,37	129.925,36	582.742,27

Alega que a reapuração do ICMS feita pela Fiscalização revela que a base de cálculo usada para a incidência do débito de ICMS foi de R\$ 3.261.614,01, enquanto a base de cálculo para crédito do imposto foi de apenas R\$ 231.877,64. Acosta planilha demonstrativa, conforme abaixo.

Apuração dos débitos de ICMS:

Competência	Valor da operação	Vlr ICMS apurado pelo Contribuinte [a]	Vlr ICMS apurado pela Fiscalização [b]	Vlr. ICMS exigido Dif. ICMS [c] = [b-a]	Situação
fev/18	23,38	0,94	6,31	5,37	decaído
mar/18	263.701,47	10.547,70	70.625,27	60.077,57	decaído
abr/18	356.292,17	14.378,85	96.109,30	81.730,45	decaído
mai/18	302.188,17	11.361,70	76.684,53	65.322,83	
jun/18	253.780,99	10.381,89	68.520,87	58.138,98	
jul/18	252.373,50	10.009,81	67.555,68	57.531,15	
ago/18	283.519,62	11.344,79	76.550,30	65.205,51	
set/18	256.116,47	10.248,29	69.151,45	58.903,16	
out/18	230.757,69	9.233,50	62.304,58	53.071,08	
nov/18	450.120,37	18.010,15	121.532,50	103.522,35	
dez/18	612.740,18	24.424,06	164.815,55	140.391,49	
Total Geral	3.261.614,01	129.941,68	873.856,33	743.899,93	

Comparativo de base de cálculo (crédito x débito ICMS):

Valor	Base de cálculo	Vlr. Imposto
Débito ICMS	3.261.614,01	873.856,33
Crédito ICMS	231.877,64	26.721,30
Diferença	3.029.736,37	847.135,03


No mesmo sentido, afirma que, para o ano de 2019, a base de cálculo de incidência do débito de ICMS foi de R\$ 5.605.594,56 em contraposição da base de cálculo do crédito que correspondeu ao mero montante de R\$ 215.159,24: Reapuração do ICMS feita pela Fiscalização:

REELABORADO PELO FISCO												
Mes	Ano	Deb Saida	Deb Saida Dif	Deb Ajust Apur	Deb Total	Cred Entr	Cred Ajust	Est Deb	Cred Total	Icms Recolher	Val Recolhido	Diferença P/Auto
1	2019	17.480,37	100.472,04	-	117.952,41	-	5.238,53	-	5.238,53	112.713,87	17.480,37	95.233,50
2	2019	14.174,30	81.465,32	-	95.639,62	-	595,92	-	595,92	95.043,70	14.174,30	80.869,40
3	2019	14.056,07	80.787,42	-	94.843,49	-	1.708,83	-	1.708,83	93.134,66	14.056,07	79.078,59
4	2019	13.990,65	79.832,38	-	93.823,03	-	2.884,57	-	2.884,57	90.938,46	13.890,65	77.047,81
5	2019	13.653,71	78.473,66	-	92.127,37	-	2.496,89	-	2.496,89	89.630,48	13.653,71	75.976,77
6	2019	12.608,34	72.430,06	16,30	85.054,70	-	392,68	-	392,68	84.662,02	12.624,64	72.037,38
7	2019	27.748,76	159.513,33	-	187.262,09	-	2.445,48	-	2.445,48	184.816,61	27.748,76	157.067,85
8	2019	15.743,56	86.643,61	-	102.387,17	-	140,81	-	140,81	102.246,36	15.743,56	86.502,80
9	2019	15.220,59	85.726,78	-	100.947,37	-	1.197,23	-	1.197,23	99.750,14	15.220,59	84.529,55
10	2019	15.331,76	88.122,13	-	103.453,89	-	599,37	-	599,37	102.854,52	15.331,76	87.522,76
11	2019	31.258,18	179.679,78	-	210.937,96	-	2.598,55	-	2.598,55	208.339,41	31.148,97	177.190,44
12	2019	26.492,93	146.340,84	-	172.833,77	-	446,74	-	446,74	172.387,03	26.492,93	145.894,10
TOTAL		217.759,22	1.239.487,34	16,30	1.457.262,86	-	20.745,60	-	20.745,60	1.436.517,26	217.566,31	1.218.950,95

Apuração dos débitos de ICMS:

Competência	Valor da operação	Vlr ICMS apurado pelo Contribuinte [a]	Vlr ICMS apurado pela Fiscalização [b]	Vlr. ICMS exigido Dif. ICMS [c] = [b-a]
jan/19	453.500,15	17.480,37	117.952,41	100.472,04
fev/19	372.690,51	14.174,30	95.639,62	81.465,32
mar/19	353.126,23	14.056,07	94.843,49	80.787,42
abr/19	384.054,58	13.890,65	93.823,03	79.832,38
mai/19	368.464,55	13.653,71	92.127,37	78.473,66
jun/19	329.018,84	12.624,64	85.054,70	72.430,06
jul/19	702.090,68	27.748,76	187.262,09	159.513,33
ago/19	400.332,65	15.743,56	102.387,17	86.643,61
set/19	381.484,64	15.220,59	100.947,37	85.726,78
out/19	389.692,30	15.331,76	103.453,89	88.122,13
nov/19	791.715,80	31.148,97	210.937,96	179.679,78
dez/19	679.423,63	26.492,93	172.833,77	146.340,84
Total Geral	5.605.594,56	217.566,31	1.457.262,86	1.239.487,34

Comparativo de base de cálculo (crédito x débito ICMS):

Valor	Base de cálculo	Vlr. Imposto
Débito ICMS	5.605.594,56	1.457.262,86
Crédito ICMS 	215.159,24	20.745,60
Diferença	5.390.435,32	1.436.517,26

Conclui, assim, que, sem margem a dúvidas, a diferença entre as bases de cálculo não decorre de exorbitante geração de valor agregado na saída para revenda, visto que essa conclusão seria racionalmente absurda. Garante que, em verdade, o que se observa é que a Autoridade Fiscalizadora não computou a integralidade dos créditos do ICMS decorrentes das aquisições de mercadorias pela Impugnante, no período em discussão. Inclusive, a Fiscalização reconheceu que a reapuração deveria considerar a apropriação dos créditos e que seria absolutamente compreensível a ausência de tais créditos na EFD ICMS-IPI, diante da previsão do art. 267, inciso VI, do RICMS/BA, a qual veda a apropriação dos créditos decorrentes das aquisições de mercadorias enquadradas na redução da base de cálculo. Por esta razão, entende que a Fiscalização deveria ter abatido o ICMS embutido no preço das mercadorias adquiridas pela Impugnante, para fins de cumprimento da não-cumulatividade inerente ao ICMS.

Argumenta que, nos anos de 2018 e 2019, a Impugnante registrou respectivamente entradas no valor de R\$ 2.454.340,19 e R\$ 3.460.481,25, pelo que é simplesmente absurda a imputação do valor de créditos realizada pela Fiscalização. Argumenta que o inciso I, do § 2º, do art. 155 da CF, determina que a não-cumulatividade do ICMS se dará através da compensação do débito devido em cada operação, com o montante cobrado nas operações anteriores. Portanto, com fulcro em tais premissas normativas, entende ser evidente que o recálculo efetuado pela Fiscalização incorreu em grave supressão ao direito ao crédito do ICMS decorrente das aquisições de mercadorias para revenda.

Ante o exposto, ainda que fosse desconsiderado o legítimo enquadramento das atividades exercidas pela Impugnante no regime de apuração previsto no art. 267, inciso VI, do RICMS/BA, sustenta que o valor do ICMS exigível não seria aquele apontado no Auto de Infração, pois – conforme demonstrado –, além da majoração da alíquota de todas as operações de venda realizadas no período e a dupla incidência de ICMS sobre operações já oneradas pela substituição tributária, a Fiscalização não reconheceu os créditos do ICMS devidos nas aquisições de mercadorias pela Impugnante, sobretudo em relação àquelas recebidas mediante transferências da sua matriz (Doc. 04), o que constituiu grave erro jurídico.

Argumenta tratar-se da aplicação prática da sistemática da não-cumulatividade, em que, num regime de conta corrente fiscal, débitos e créditos são compensados para que seja obtido o valor do imposto a recolher. Ensina que tal princípio constitucional assegura ao sujeito passivo o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado, de modo que não é dado ao Fisco Estadual o direito de impor vedação ao aproveitamento dos créditos do ICMS, sob pena de infringir o referido princípio. Por essa razão, ainda que o desenquadramento do regime de apuração fosse devido, por ausência de subsunção dos fatos à legislação baiana, sustenta que o valor do ICMS devido seria muito inferior àquele apontado no Auto de Infração.

Assim, ao considerar a apropriação dos créditos de ICMS decorrentes das aquisições de mercadorias, alega que a diferença do ICMS a pagar seria de R\$ 315.937,44 para o ano de 2018 e R\$ 727.899,88 para o ano de 2019, conforme quadro abaixo.

Reapuração para o ano de 2018, considerando a tomada correta dos créditos:

Mês	Ano	DÉBITOS ICMS [1]					CRÉDITOS ICMS [2]		ICMS A PAGAR [3] = [1-2]		
		Base de cálculo	Deb Saída	Deb Saída Dif	Deb Ajust Apur	Deb Total [A]	Base de cálculo	Cred Entr [B]	ICMS DEVIDO [C] = [A-B]	Val Recolhido [D]	ICMS RECALCULADO [E] = [C-D]
5	2018	302.188,17	11.361,70	65.322,83	-	76.684,53	251.726,60	37.952,43	38.732,10	11.361,70	27.370,40
6	2018	253.780,99	10.381,89	58.138,98	-	68.520,87	145.251,57	22.856,19	45.664,68	10.381,89	35.282,79
7	2018	252.358,78	10.009,81	57.531,15	14,72	67.555,68	134.075,74	20.915,82	46.639,86	10.007,35	36.632,51
8	2018	283.519,62	11.344,79	65.205,51	-	76.550,30	214.336,24	33.471,20	43.079,10	11.344,79	31.734,31
9	2018	256.116,47	10.248,29	58.903,16	-	69.151,45	149.467,04	23.214,25	45.937,20	10.248,29	35.688,91
10	2018	230.757,69	9.233,50	53.071,08	-	62.304,58	147.050,68	21.855,90	40.448,67	9.233,50	31.215,17
11	2018	450.120,37	18.010,15	103.522,35	-	121.532,50	398.871,13	60.978,65	60.553,85	18.010,15	42.543,70
12	2018	612.740,18	24.424,06	140.391,49	-	164.815,55	406.650,41	64.921,84	99.893,71	24.424,06	75.469,65
TOTAL		2.641.582,27	105.014,19	602.086,53	14,72	707.115,44	1.847.429,41	286.166,28	420.949,17	105.011,73	315.937,44

Reapuração para o ano de 2019, considerando a tomada correta dos créditos:

MÊS	ANO	DÉBITOS ICMS					CRÉDITOS ICMS		APURAÇÃO ICMS		
		Base de cálculo	Deb Saída	Deb Saída Dif	Deb Ajust Apur	Deb Total [A]	Base de cálculo	Cred Entr [B]	ICMS DEVIDO [C] = [A-B]	Val Recolhido [D]	ICMS RECALCULADO [E] = [C-D]
1	2019	436.860,76	17.480,37	100.472,04	-	117.952,41	277.506,96	41.200,17	76.752,24	17.480,37	59.271,87
2	2019	354.220,80	14.174,30	81.465,32	-	95.639,62	152.975,35	24.313,29	71.326,33	14.174,30	57.152,03
3	2019	351.272,18	14.056,07	80.787,42	-	94.843,49	192.125,24	30.200,39	64.643,10	14.056,07	50.587,03
4	2019	349.622,34	13.990,65	79.832,38	-	93.823,03	244.686,68	38.691,22	55.131,81	13.890,65	41.241,16
5	2019	341.212,48	13.653,71	78.473,66	-	92.127,37	110.638,80	18.265,54	73.861,83	13.653,71	60.208,12
6	2019	315.008,82	12.608,34	72.430,06	16,30	85.054,70	175.682,14	28.297,38	56.757,33	12.624,64	44.132,69
7	2019	693.563,30	27.748,76	159.513,33	-	187.262,09	526.634,42	84.201,21	103.060,88	27.748,76	75.312,12
8	2019	393.042,16	15.743,56	86.643,61	-	102.387,17	277.927,92	42.464,63	59.922,55	15.743,56	44.178,99
9	2019	374.222,46	15.220,59	85.726,78	-	100.947,37	236.633,56	37.900,52	63.046,85	15.220,59	47.826,26
10	2019	383.162,54	15.331,76	88.122,13	-	103.453,89	264.892,48	42.112,03	61.341,85	15.331,76	46.010,09
11	2019	781.264,83	31.258,18	179.679,78	-	210.937,96	180.750,48	27.900,79	183.037,17	31.148,97	151.888,20
12	2019	662.105,09	26.492,93	146.340,84	-	172.833,77	629.347,05	96.249,51	76.584,26	26.492,93	50.091,33
-	-	5.435.557,76	217.759,22	1.239.487,34	16,30	1.457.262,86	3.269.801,08	511.796,67	945.466,19	217.566,31	727.899,88

Nessa linha, conclui restar evidenciado que houve equívoco pela Fiscalização ao desconsiderar os créditos de ICMS decorrentes das aquisições, assim como da incorreta aplicação de alíquotas majoradas do ICMS, ainda em operações submetidas ao regime de substituição tributária, de modo que é imperiosa anulação do lançamento ou, subsidiariamente, sua revisão, com o consequente reconhecimento da improcedência da exigência fiscal. Deste modo, e com base nas incongruências apresentadas, sustenta que as acusações feitas pela Fiscalização não são suficientes para autorizar a manutenção do lançamento tendo em vista a inocorrência da aludida violação, consoante demonstrado de forma clara e objetiva pelas razões da defesa.

Pelo exposto, em caso de não se decidir de plano pela nulidade ou improcedência do Auto de Infração ora vergastado, conforme demonstrado acima, pugna a Impugnante que seja determinada a realização de Diligência Fiscal nos termos do art. 145 do RPAF, no intuito de que seja efetuada a correta apuração do débito do ICMS, decorrente das saídas das mercadorias, assim como o reconhecimento do direito ao crédito do ICMS nas aquisições realizadas, tendo em vista a manifesta incorreção dos dados que lastreiam a autuação, especialmente para a correta apuração do ICMS.

Em vista do exposto, requer a Impugnante seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração ora vergastado, tendo em vista a ausência de requisitos essenciais ao lançamento, nos termos até aqui aduzidos, com fundamento no artigo 142 do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF – Decreto nº 7.629/1999).

Outrossim, caso assim não seja entendido, a Impugnante pleiteia que, no mérito, seja reconhecida a improcedência da exigência fiscal em debate, tendo em vista o correto enquadramento das atividades econômicas exercidas pela Impugnante no rol das operações realizadas pelos estabelecimentos indicados no art. 267, inciso VI, do RICMS/BA, em face de todos os argumentos de fato e de direito até aqui apresentados.

Subsidiariamente, em caso de superação da preliminar e do mérito, requer que a parcela da exigência fiscal seja julgada improcedente diante do reconhecimento do direito ao crédito do ICMS vinculado às aquisições de mercadorias para revenda, da correta individualização da alíquota do ICMS por tipo de mercadoria vendida, assim como o afastamento da incidência do imposto nas operações anteriormente alcançadas pela substituição tributária.

Protesta, ainda, pela juntada posterior de provas, assim como pela produção de todos os meios de provas permitidos em direito, inclusive pela realização de perícia e diligência fiscal (art. 123 e 145 do RPAF/BA), para que sejam elucidadas as divergências existentes entre o entendimento do Fiscal e aquilo que fora alegado e comprovado pela Impugnante, bem como pelo direito de sustentar oralmente as razões aqui aduzidas.

Outrossim, requer que as intimações sejam feitas sempre em nome dos advogados Diego Marcel Costa Bomfim, inscrito na OAB/BA sob o nº 30.081, Carlos Leonardo Brandão Maia, inscrito na OAB/BA sob o nº 31.353, e Matheus Fontes Monteiro, inscrito na OAB/BA sob o nº 33.586, todos com endereço profissional na Rua Agnelo Brito, nº 90, 5º Andar, Ed. Garibaldi Memorial, Salvador/BA. Nestes termos, pede deferimento. Às folhas 624-A/644, o autuante presta Informação Fiscal, oportunidade em que tece as seguintes considerações. O Dr Diego Marcel Costa Bomfim, inscrito na OAB/BA sob o nº 30.081, participou da Sessão de Julgamento, na oportunidade em que fez uso dos quinze minutos da sustentação oral, conforme regulamento.

No que concerne à menção do Inciso VI do art. 267 por parte da Autuada, pontua que não consta na legislação o termo “bar itinerante”, apenas bar. Transcreve o texto do art. 267 do RICMS-BA, em apoio aos seus argumentos, observando que o artigo citado contempla os termos destacados no § 3º da peça de defesa e torna-se necessário para dirimir possíveis dúvidas e examinar as características inerentes a atividade de delicatessen e serviços de buffet, começando por esclarecer, o que significa o termo delicatessen, fazendo uso dos documentos e orientações do SEBRAE, conforme abaixo.

“Uma loja de Delicatessen, é conhecida informalmente como delis, sendo um tipo de loja, normalmente pequena que comercializa guloseimas alimentícias, geralmente aquelas de origem francesa, mas sem deixar de agregar os produtos nacionais. Mas também são lojas requintadas que oferecem alimentos e bebidas de alta qualidade, de paladar exótico e sofisticado, que serve lanches diferenciado ou ainda local que comercializa petiscos, iguarias ou mercadorias requintadas. O diferencial dessas lojas é o de oferecer produtos frescos, como pães e salgadinhos finos, frios variados, sanduíches finos e confeccionados na hora, docinhos especiais e finos, chocolates em diversas formas e finíssimos, diversos tipos de vinhos italianos, franceses, portugueses, chilenos, australianos, dentre outros de sabores exuberantes, além de oferecer diversos tipos de queijos e presuntos.”

Quanto ao termo “buffet”, fazendo, também, uso do SEBRAE, aponta que:

“Um Buffet normalmente manuseia alimentos, bebidas e os diversos insumos necessários à preparação dos pratos e bebidas como o coquetel. São itens adquiridos mediante contrato fechado com o cliente, exceto quando se trata de degustações, uma rotina dos buffets, que fazem questão de dar conhecimento prévio ao potencial cliente da qualidade dos produtos que oferece.

... um buffet, entendido enquanto serviço de preparo e entrega de salgados, jantares, bebidas e outros quitutes, para eventos em geral, como festas, formaturas, reuniões sociais e de trabalho. Doces fazem parte do ramo de confeitaria e, via de regra, são encomendados pelos buffets a fornecedores”.

Quanto ao termo “bar”, ainda segundo o SEBRAE é:

“um negócio que oferece um ambiente agradável onde os amigos se encontram, conversam, tomam bebidas geladas ou quentes, acompanhadas de petiscos. Está presente em todas as cidades e em todos os lugares, mudando suas características de acordo com os hábitos e cultura do local. O Bar atua como ambiente social integrador, tornando-se ponto de referência por diversos motivos como seu cardápio ou especialidades gastronômicas, bebidas diversificadas, clientela, preços, entre outros atrativos. Alguns atrativos podem ser oferecidos pelo bar como o ambiente e a decoração, as músicas, jogos, etc.”

Explica que a fonte acima alerta para os cuidados do empreendedor acerca das especificidades e exigências legais, apontando a necessidade de Registro na Prefeitura Municipal, para obter o alvará de funcionamento; Registro no Corpo de Bombeiros Militar (órgão que verifica se a empresa atende as exigências mínimas de segurança e de proteção contra incêndio, para que seja concedido o “Habite-se” pela Prefeitura Municipal, assim como, a 1. Resolução RDC nº. 216, de 15 de setembro de 2004, da ANVISA.

Além dos aspectos de natureza legal e procedimental, frisa que os anexos que subsidiaram a caracterização da Infração em discussão (Anexos 1 e 2 – págs. 14 a 28 do PAF) permitiram avaliar e considerar, não apenas o tipo de negócio apontado no pedido de inscrição junto a SEFAZ, mas com base nos dados da movimentação comercial, a partir da Escrita Fiscal da Autuada, pois foi

examinado e considerado o tipo e montante das operações de Entrada e de Saída, categorizando-as por grupos de mercadorias, cujos valores e percentuais serão a seguir resgatados, e se fizeram presentes nos mencionados Anexos 1 e 2 e que permitiram constatar que o tipo de empreendimento caracterizado pelas operações comerciais não configura as atividades desenvolvidas tipicamente inerentes a delicatessen, buffet ou ainda bar.

Adicionalmente, explica que foi examinada a série histórica envolvendo os exercícios de 2018 a 2022 podendo ser verificado, com base nos grupos de itens, qual é a preponderância das operações comerciais da Autuada, e que não configuram delicatessen, ou mesmo bar, ou ainda, serviços de buffet, em todos os mencionados exercícios.

Reafirma que, distintamente do que é afirmado no § 6º da peça de defesa, o Auto de Infração, na sua inteireza observa as exigências legais de forma e conteúdo previsto no RPAF-BA, havendo a descrição e demonstração dos elementos que caracterizam o cometimento de infração, cujos valores de movimentação comercial configuraram e comprovaram a existência de adoção de procedimentos de apuração do ICMS, incompatível com o tipo e teor das operações. Informa que os anexos produzidos foram mencionados e anexados ao Auto de Infração, sendo os mesmos disponibilizados a Autuada, conforme termo de recebimento efetuado pelo Preposto legal e representante devidamente identificado, de modo que foram atendidos os parâmetros previstos no art. 267 do RICMS-BA

Assevera que, basta efetuar a leitura e exame do Auto de Infração para constatar que o referido instrumento apresenta os elementos que contemplam o mencionado Art. 39, com detalhada caracterização da infração, assim como, os procedimentos efetuados para verificar, demonstrar e apurar os valores de ICMS não recolhidos, em razão da adoção de um regime de apuração incompatível com as efetivas operações comerciais realizadas pela Autuada. Ressalta que as afirmações efetuadas não se mostram críveis ao examinar o teor do tópico “Descrição dos Fatos” efetuadas no corpo do Auto de Infração, de modo didático e detalhado, sustentados pelos demonstrativos contidos nos Anexos produzidos.

Menciona que a Autuada foi informada do início dos procedimentos de auditoria, tendo inclusive o Representante da Contabilidade se manifestado e disponibilizado para os esclarecimentos que se fizessem necessários. Informa que a comprovação das comunicações está presente no PAF, tendo, o Representante prestado informações e adotado as providências consideradas necessárias, a exemplo da apresentação de DMAs e EFDs que estavam na condição de omissão. À luz da legislação, explica que foram observados os procedimentos de fiscalização a serem adotados. Chama a atenção para a importância da CNAE e da responsabilidade do Contribuinte ao examinar o teor das suas atividades, a sua preponderância, podendo efetuar alterações, desde que em consonância com as atividades previstas e elencadas no Contrato Social e efetivamente realizadas, efetuando alterações, caso necessário, anualmente.

Ensina que a CNAE – Classificação de Atividades Econômicas é um procedimento que busca padronizar, em todo o território nacional, os códigos de atividades econômicas e os critérios de enquadramento usados pelos mais diversos órgãos da administração tributária do Brasil, ou seja, Federal, Estadual e Municipal. Informa que a CNAE é aplicada a todos os agentes econômicos que se encaixam na produção de bens e serviços. Isso inclui empresas e organismos públicos ou privados, estabelecimentos agrícolas, instituições sem fins lucrativos e até mesmo agentes autônomos (pessoa física).

Lembra que a CNAE é representada por um número de 7 dígitos, regulado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), e que tem por principal objetivo categorizar e organizar as atividades econômicas em exercício pela organização, por meio de códigos e a partir dele definir a tributação da empresa, destacando, de acordo com a sua atividade econômica principal. Esses códigos são padronizados e adotados em todo o País, sendo utilizados, como mencionado anteriormente, nos cadastros e registros da administração federal, estadual e municipal, sendo o seu principal propósito proporcionar melhorias na gestão tributária e conseguir reduzir, evitar e controlar ações fraudulentas. Destaca, ainda, que, a partir do uso e classificação da CNAE, há a

contribuição e subsídio para às decisões dos órgãos públicos, e assim, oportunizar o aprimoramento da própria legislação tributária.

Explica que, conforme dispõe a legislação, cada Contribuinte possui ao menos uma CNAE que define a sua atividade econômica, contudo, é possível que se tenha mais de uma, como é o caso da Autuada, havendo um principal, definido pela atividade de maior incidência, sendo as outras atividades consideradas como secundárias. Afirma que a correta identificação e cadastramento da CNAE em consonância com as atividades do Contribuinte é essencial, pois na NFe, a CNAE define a tributação, ainda que o código não apareça na DANFE, esclarece. Ainda a título de complementação, lembra que a tabela de códigos e denominações da CNAE foi oficializada pelas Resoluções IBGE/CONCLA nº 01 de 04 de setembro de 2006 e nº 02, de 15 de dezembro de 2006.

Destacada a relevância e responsabilidade do Contribuinte na identificação da CNAE, esclarece o que dispõe a legislação e os elementos que foram considerados para verificar se havia pertinência na adoção da CNAE 4729-6/99 como principal pela Autuada, sendo necessário, de modo didático apresentar os procedimentos adotados, tendo sido fonte de consulta o IBGE.

“Hierarquia

Seção: G COMÉRCIO; REPARAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTORES E MOTOCICLETAS

Divisão: 47 COMÉRCIO VAREJISTA.

Grupo: 47.2 Comércio varejista de produtos alimentícios, bebidas e fumo.

Classe: 47.29-6 Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente; produtos do fumo.

Subclasse: 4729-6/01 Tabacaria.

– 4729-6/02 Comércio varejista de mercadorias em lojas de conveniência.

– 4729-6/99 Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente.

Em notas explicativas são apontados:

Esta classe compreende: o comércio varejista em lojas especializadas de produtos alimentícios não especificados anteriormente tais como: produtos naturais e dietéticos; comidas congeladas; café moído; outros produtos alimentícios não especificados anteriormente; sorvetes embalados, em potes e similares; o comércio varejista de cigarros, cigarrilhas, charutos, fumo desfiado, em rolo e em corda e produtos de tabacaria; o comércio varejista de produtos alimentícios em geral;

Esta classe compreende também: estabelecimentos comerciais com venda predominante de produtos alimentícios industrializados (lojas de conveniências) além de outros produtos não alimentícios; estabelecimentos comerciais com venda de produtos alimentícios variados (lojas de delicatessen).

Esta classe não compreende: a fabricação de sorvetes (10.53-8); as lojas de tortas, sorvetes, doces e salgados de fabricação própria e venda ao público com consumo no local ou não (56.11-2); mercearias, armazéns e minimercados (47.12-1); o comércio varejista de ração e outros produtos alimentícios para animais (47.89-0); abate de pequenos animais associado ao comércio (47.22-9).”

Apresenta a relação dos descritores abarcados para caracterização da Classe da CNAE principal, adotada pela Autuada, explicando que os descritores reproduzidos foram considerados no exame dos itens de mercadorias adquiridas e comercializadas pela Autuada, sendo possível verificar qual é o predomínio de produtos e por consequência a CNAE que melhor representa a efetiva atividade econômica da Autuada. A partir do exame dos descritores da CNAE principal e o exame dos anexos que acompanharam a Autuação, explica que é possível verificar a adoção de modo incorreto da CNAE principal, a qual foi utilizada para a adoção do regime simplificado de apuração do ICMS com perdas ao Erário Estadual.

Assevera que as alegações presentes no Parágrafo 15 não estão coadunadas com os elementos apresentados na presente Informação. Aponta que os elementos de argumentação apresentados acima, torna, também, pouco crível o pedido de nulidade do Auto de Infração, por considerar, tendo por base o Art. 18, Inciso IV, alínea “a”, a ausência de elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração e o infrator que se fazem presente no Parágrafo 17 da peça de defesa.

Conforme os elementos de caracterização já explicitados no Auto de Infração, alega que a Autuada se utilizou, para validar a adoção do Regime de Apuração Simplificado, de expressivos ganhos comerciais e econômicos impactando os demais Contribuintes que adotaram a CNAE compatível com suas atividades, cabendo novamente a menção aos Anexos 1 e 2 anexados ao Auto de Infração. Sustenta que ficou demonstrado que a Autuada buscou tirar proveito tributário ao adotar uma CNAE não compatível e adequada as atividades comerciais que realizou em toda a série histórica (2018 a 2022) que foi objeto de análise para verificar se a adoção da CNAE incorreta foi algo pontual nos exercícios iniciais das operações comerciais.

Informa que, ao ser examinado, de modo, a identificar o padrão e preponderância das atividades nos exercícios de 2018 a 2022, foi verificado que as atividades comerciais da Autuada não sofreram alterações substanciais, caracterizadas fortemente como “comércio de bebidas alcoólicas”.

Informa que, na sua peça de defesa, a Autuada alega que desenvolve atividades de delicatessen, em outros trechos de buffet, e ainda menciona as atividades de bar, entretanto quando examinadas as Atividades Econômicas informadas no Cadastro da Autuada, tem-se como atividade principal a CNAE 4729699 – Comercio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente. Como CNAEs Secundários foram informados pela Autuada 4723700 – Comércio varejista de bebidas e 4759899 – Comércio varejista de outros artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente.

Esclarece que, quando é afirmado, na peça de defesa, que a Autuada desenvolve atividades de BAR, que há um código CNAE 5611205 – Bares e outros estabelecimentos especializados em servir bebidas, com entretenimento, que não é informado pela Autuada, no seu Contrato Social, não sendo tal atividade mencionado no documento constitutivo, ou nas alterações efetuadas. Já quanto à atividade de BUFFET, informa que o IBGE aponta a CNAE 5620102 – Alimentação fornecidos por bufê (buffet) para banquetes, coquetéis e recepções, não sendo compreensível, a alegada realização de uma atividade comercial e os registros e informações não contemplarem a referida atividade como atividade fim da Autuada.

Ainda, considerando a CNAE, informa que foi possível constatar e demonstrar que, pela movimentação comercial nos exercícios mencionados (2018 a 2022), a atividade (CNAE) informada como secundária mostrou-se como principal e para clareza da pertinência de tal afirmação, resgata os valores identificados com base na escrita fiscal da Autuada, expressa na Tabela sintética a seguir transposta e presente nos Anexos 1 e 2 que subsidiaram a comprovação cabal do uso indevido do código CNAE, não apenas nos exercícios 2018 e 2019, mas em todos os exercícios consultados.

CASA DEZ COMÉRCIO LTDA				
I.E. 146.102.655				
Ave Juracy Magalhães Jr, 1624 Ceasinha R.Vermelho				
RESUMO MOVIMENTAÇÃO ITENS MERCADORIAS				
	2018		ENTRADAS	SAÍDAS
Suco	0,2%	4.498,68	2.617,40	0,1%
Itens Comestíveis	0,0%	-	-	0,0%
Bebidas Alcoolicas	98,1%	2.399.581,29	3.209.401,82	98,2%
Cerveja	0,0%	285,21	189,00	0,0%
Agua Mineral	0,2%	5.564,35	7.614,90	0,2%
Refrigerante	0,3%	6.771,27	10.697,50	0,3%
Energético	0,0%	589,24	182,00	0,0%
Acessórios p/Bebida	1,3%	32.634,79	7.614,90	0,2%
		2.445.426,15	3.235.700,12	
	2019		ENTRADAS	SAÍDAS
Suco	0,1%	4.089,08	4.367,38	0,1%
Itens Comestíveis	0,6%	19.611,73	8.606,94	0,2%
Bebidas Alcoolicas	94,7%	3.259.797,37	5.386.856,84	96,2%
Cerveja	1,9%	66.680,71	82.521,52	1,5%
Agua Mineral	0,0%	423,00	1.806,53	0,0%
Refrigerante	0,9%	30.957,61	31.437,69	0,6%
Energético	0,5%	17.470,10	15.115,27	0,3%
Acessórios p/Bebida	1,2%	41.658,31	71.392,87	1,3%
		3.436.598,83	5.597.737,66	

Destaca que os percentuais acima não foram objeto de questionamento por parte da Autuada e expressa cabalmente que a mesma não desenvolve atividades comuns a delicatessen, bar ou ainda, serviços de buffet, ressaltando que houve cuidado e atenção, no sentido de verificar, os demais exercícios, além de 2018 e 2019, como já mencionado, de modo a verificar se as atividades desenvolvidas sofreram alterações ao longo dos exercícios subsequentes sendo constatado que historicamente a Autuada não alterou suas atividades, preponderantemente no âmbito de vendas de bebidas alcóolicas.

Informa que a fonte de dados foram as EFDs apresentadas pela Autuada, cujos arquivos além de se fazerem presentes na base de dados da SEFAZ, estão presente no CD-ROM com os relatórios detalhados e fontes de informações utilizadas na fiscalização e que foram disponibilizadas e entregues a Autuada, de modo impresso, assim como, digital, conforme DT-e anexado ao Auto de Infração (ver pag. 37 do PAF). Frisa que, por zelo e cuidado, o Autuante examinou as operações comerciais dos exercícios de 2020, 2021 e 2022 para verificar o perfil das mercadorias adquiridas e comercializadas e se houve alguma mudança do padrão de atividade desenvolvida, identificando, a partir dos mesmos agrupamentos de mercadorias efetuados para os exercícios de 2018 e 2019.

Como pode ser verificado na Tabela a seguir, destaca que houve a permanência de expressivo volume de mercadorias identificadas como bebidas alcóolicas, não deixando dúvidas, pelo percentual identificado, do tipo de atividade comercial desenvolvida pela Autuada. Informa que os dados utilizados para os cálculos foram os dados obtidos da Escrita Fiscal da Autuada, ou seja, EFD, gerada e apresentada pela Autuada, dados esses, à disposição da mesma, a partir dos seus documentos e registros fiscais, ver Anexo 2 da presente Informação Fiscal.

2020		ENTRADAS	SAÍDAS	
Itens Comestíveis	0,9%	45.327,87	65.806,74	0,8%
Bebidas Alcoolicas	87,7%	4.296.888,41	7.497.605,33	91,8%
Cerveja	3,2%	157.913,09	154.115,37	1,9%
Agua Mineral	0,6%	29.519,33	39.657,42	0,5%
Refrigerante	0,2%	10.328,13	11.474,33	0,1%
Energético	6,2%	305.077,27	323.523,42	4,0%
Acessórios p/Bebida	1,1%	56.146,22	75.804,02	0,9%
		4.901.200,32	8.167.986,63	
2021		ENTRADAS	SAÍDAS	
Itens Comestíveis	2,3%	135.468,80	163.928,89	1,7%
Bebidas Alcoolicas	92,2%	5.398.472,95	8.977.033,18	93,2%
Cerveja	1,8%	103.938,04	131.017,08	1,4%
Agua Mineral	0,1%	3.909,94	6.031,39	0,1%
Refrigerante	0,6%	34.910,47	68.790,92	0,7%
Energético	1,7%	97.970,84	133.393,06	1,4%
Acessórios p/Bebida	1,4%	83.493,14	156.763,46	1,6%
		5.858.164,18	9.636.957,98	
2022		ENTRADAS	SAÍDAS	
Itens Comestíveis	1,9%	131.036,80	277.813,38	2,6%
Bebidas Alcoolicas	90,6%	6.248.434,25	9.829.096,52	91,2%
Cerveja	3,9%	271.477,89	334.439,63	3,1%
Agua Mineral	0,1%	4.418,64	14.724,54	0,1%
Refrigerante	1,0%	69.851,83	67.255,83	0,6%
Energético	0,7%	46.087,98	60.417,46	0,6%
Acessórios p/Bebida	1,8%	127.362,80	193.975,63	1,8%
		6.898.670,19	10.777.722,99	

Conclui, assim, que é possível afirmar que, as operações comerciais realizadas pela Autuada, considerando as informações em EFD, não deixam dúvidas quanto à caracterização de suas atividades como de comércio de bebidas alcóolicas, fortemente com a presença de vinhos importados transferidos da unidade Matriz.

Quanto à afirmação presente no Parágrafo 20 da adoção de alíquota (27%) incorreta e indevida, em relação à alíquota padrão do ICMS, afirmando haver ilegalidade e, portanto, nulidade na autuação, assevera que foi utilizada, nos procedimentos de apuração e cálculo da infração, a alíquota prevista na legislação para os itens de mercadorias comercializados (bebidas alcóolicas), sendo efetuado o procedimento de cálculo, item a item, com o uso da alíquota compatível com o item de mercadoria.

Esclarece, ainda, que foi observado o que dispõe a legislação, ou seja, não há a transferência de créditos de ICMS quando itens de mercadorias são objeto de transferência entre unidades da mesma organização, seja da Matriz para Filial ou Filiais e vice-versa. Frisa que está sendo disponibilizada uma ABA na mesma planilha que subsidiou a apuração da base de cálculo e dos valores apurados como devidos, identificadas como “Anexo 3 2018 Casa Dez Auditoria Conta Corrente ICMS PD” e “Anexo 4 2019 Casa Dez Auditoria Conta Corrente ICMS PD”, a partir da qual se permite verificar que as Transferências a título de entrada de mercadoria da Autuada no exercício de 2018 foi da ordem de 88,9% e no exercício de 2019 foi da ordem de 87,5%. Pontua que fica clara e compreensível a razão dos valores relativos aos créditos pelas Entradas da Autuada serem de pequena monta,

dando a singela impressão de que o Autuante efetuou procedimentos de exame e apuração ignorando os créditos relativos as entradas de mercadorias.

Quanto à atividade desenvolvida pela autuada, frisa que a série histórica (2018 a 2022) das operações comerciais da Autuada deixa explícito que a principal atividade sempre foi a comercialização de bebidas alcóolicas, classificada como secundária, desde o exercício de criação da filial, sujeito do Auto de Infração em discussão. Distinto do que é afirmado, não há inferência, mas a demonstração factual a partir do exame das operações comerciais realizadas pela Autuada, não apenas nos exercícios de 2018 e 2019, envolvendo as Entrada e Saída de itens de mercadorias. Assevera que os dados comerciais apresentados, a partir das EFDs (Escrita Fiscal) da Autuada expressam de modo indubitável a incompatibilidade da CNAE principal adotada pela Autuada, cuja principal finalidade, tendo ficado demonstrado, foi obter ou legitimar a adoção e utilização do Regime Simplificado de Apuração de ICMS. Distinto do alegado, afirma que não basta a escolha de uma dada CNAE ou a alegação de que uma mencionada CNAE está em consonância com as atividades, mas sim a preponderância. Como mencionado na descrição dos fatos presentes no Auto de Infração, a CNAE correspondente a uma das atividades secundárias se configura na série histórica de 2018 a 2022 com atividade principal.

Quanto à alegação de que não há vinculação entre o regime de apuração de ICMS previsto no Art. 267 e o enquadramento da CNAE, pontua que não apenas foi considerado a CNAE, mas as operações comerciais, realizadas pela Autuada, onde há a preponderância da comercialização de bebidas alcóolicas, distinto do que caracteriza uma delicatessen, buffet ou ainda bar, lembrando que atividades que envolvem a preparação e comercialização de itens envolvendo alimentação possuem exigências legais rígidas, demandando instalações adequadas e alvará/licença de funcionamento não sendo algo de ordem pontual e simplificado. Reafirma que a Autuada não atendia, nos exercícios examinados, ao que está disposto no Art. 267, por consequência foram adotados os procedimentos previstos no RICMS-BA e RPAF-BA.

Quanto as alegações presentes nos Parágrafos 37 a 39 acerca da localização e finalidade do espaço público (Mercado do Rio Vermelho) e das atividades comerciais ali realizadas não serem incongruentes com as atividades apontadas nos códigos da CNAE, ressalta que não há incongruência entre as operações comerciais efetivamente realizadas pela Autuada, com preponderância da comercialização de bebidas alcóolicas apuradas com base na Escrita Fiscal (EFD), com o espaço ocupado comercialmente. Se assim o fosse, a Autuada não continuaria atuando comercialmente. Explica que a questão em apreciação e que ensejou a lavratura do Auto de Infração foi o fato de que não há congruência entre as atividades efetivamente desenvolvidas pela Autuada e as atividades apontadas no Art. 267.

Frisa que a fiscalização foi além do que demonstra a Escrita Fiscal da Autuada, pois a Supervisão da Inspeção Varejo, autorizou que o Agente do Fisco comparecesse a endereço da Autuada, efetuasse o exame do espaço e produzisse imagem fotográfica do espaço comercial de modo a verificar e comprovar se havia o funcionamento no referido espaço de atividades compatíveis com delicatessen ou ainda bar. Informa que as fotos estão presentes no Anexo 1 da presente Informação Fiscal, demonstrando cabalmente, que não há no referido espaço o desenvolvimento de algumas das atividades mencionadas na peça de defesa da Autuada. Alega que a Autuada se valeu nos exercícios examinados de um tratamento tributário que gera substanciais riscos a sobrevivência de outros Contribuintes que comercializam bebidas alcóolicas que utilizam a CNAE compatível com as suas efetivas atividades comerciais.

Argumenta que a atividade de bar itinerante não consta, como prevê a legislação, como atividade secundária, cabendo lembrar que há legislação complementar e peculiar as atividades alegadas junto a outras instâncias de regulação do setor público. Frisa que as fotos e alegações, como dito, de rede social, tentam trazer dúvidas, aos fundamentos da autuação, que se fez com base na legislação e na Escrita Fiscal da Autuada, especialmente, frente as perdas resultantes para o Erário público.

Quanto à alegada incorreção no cálculo dos débitos do ICMS, admite que há algum grau de pertinência na alegação da Autuada, cabendo a realização de correções e ajustes no levantamento produzido. Esclarece que, por adotar o regime de apuração simplificado do ICMS, a Autuada não apresenta nas EFD's os registros detalhados de cada item comercializado, de modo que não foi possível identificar as exceções à alíquota de 27%. Menciona que 98,2% das Saídas realizadas no exercício de 2018 foram de bebidas alcóolicas. Explica que cientificou, o Representante Contábil da Autuada, acerca da necessidade de apresentação de detalhamento das operações de saídas, que optaram por não disponibilizar as informações detalhadas das operações comerciais de saídas/vendas dos exercícios de 2018 e 2019, conforme manifestação formal apresentada.

Narra que foi necessário formalmente intimar a Autuada, através do seu Representante Contábil, inicialmente por não cumprir o que dispõe o RPAF-BA, no que concerne a apresentação em mídia digital da peça de defesa e dos demonstrativos ou documentos mencionados ou inseridos na peça de defesa para sustentação das alegações de defesa. Os representantes não atenderam as solicitações, vindo após o transcurso do prazo de 10 (dez) dias formalmente efetuar a apresentação dos arquivos digital da peça de defesa, vindo a mencionar e anexar o e-mail em que remeteu os arquivos digitais para o CONSEF. Afirma que ambos procedimentos foram nitidamente de caráter protelatório, apenas adiando a apreciação e julgamento do Auto de Infração, lembrando que o Art. 123, § 3º e 124 do RPAF-BA disciplinam os procedimentos e a preferência da apresentação das alegações de defesa na Inspeção do domicílio do Contribuinte.

Tendo a Autuada mencionado alguns exemplos de itens comercializados cuja alíquota de 27%, frisa que caberia elencar todos os itens, com a menção da data de saída, número do documento fiscal, código de mercadoria, descrição do item e valor base de cálculo, valor do ICMS destacado/exigido considerado indevido para que o Autuante possa examinar e efetuar as devidas correções.

Quanto às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, igualmente, admite que há pertinência na alegação e a situação é similar aos esclarecimentos apresentados para o parágrafo 54, cabendo a Autuada apontar de maneira completa os dados relativos aos itens de mercadorias, objeto de substituição tributária e que foram tributadas a 27%, oportunidade em que o rol de itens apresentados será examinado e consequentemente acolhida e corrigido, com a exclusão dos valores de ICMS. De maneira similar, afirma que caberia a Autuada elencar os itens que considera objeto de aplicação indevida da alíquota de 27% para exame do Autuante, mas como já mencionado, a opção da Autuada foi por procrastinação a demonstração de todos os itens ignorando o que dispõe o Parágrafo 5º do artigo 123 do RPAF-BA.

Informa que reexaminou as operações comerciais de Saída acessando a Base de Dados da SEFAZ para obter os registros de Saída de modo detalhado possibilitando a correção dos itens de mercadorias os quais foram utilizados indevidamente, pelo Autuante, a alíquota de 27%. Concomitantemente, reexaminou os créditos decorrentes das aquisições de mercadorias, identificando e alocando os valores de crédito de ICMS relativas as operações de compras de Contribuintes Simples Nacional.

Informa que, conforme print abaixo (2018), o valor de ICMS apurado passou, após o exame das arguições da peça de defesa do montante de R\$ 582.742,27 para R\$ 577.247,25. De modo semelhante, informa que foi procedido o exame das operações relativas ao exercício de 2019, tendo o valor de ICMS apurado passado, após o exame das arguições da peça de defesa do montante de R\$ 1.218.950,95 para R\$ 1.215.105,68. Aduz que a base de cálculo utilizada nos cálculos e apurações foram as informadas pela Autuada nas EFDs e em consonância com os dados obtidos na base de dados da SEFAZ.

Reitera a necessidade de a autuada relacionar todos os itens de mercadorias passíveis de reexame, pois não detalhou os registros das operações, amparado em dispositivo legal, ao considerar que efetivamente realizou atividades previstas no Art. 267 do RICMS-BA. Importante destacar que não basta intencionar e sim a efetividade, a materialidade das operações comerciais. Cientificado do teor da Informação Fiscal, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, às folhas 655/670, aduzindo o que segue.

Explica que, a análise atenta dos argumentos expostos na Informação Fiscal revela que a referida manifestação (i) reafirmou o critério eleito pela Autoridade Fiscalizadora ao promover o desenquadramento do regime simplificado de recolhimento do ICMS adotado pela Requerente, baseando-se tão somente na relevância das receitas de vendas de bebidas alcoólicas pela delicatessen, assim como na ausência de CNAE específica para as atividades de bar e serviços de buffet, nos dados cadastrais da Requerente – ambos os critérios, frise-se, não previstos na legislação; (ii) confirmou a fragilidade do lançamento mediante o reconhecimento da anulação parcial do Auto de Infração; e (iii) apresentou alegações que se afastam da verdade material e das provas produzidas nos autos, tudo conforme será visto adiante.

Alega que a autoridade fiscal fez a confissão das nulidades que lastrearam o auto de infração, em vista da utilização de critérios não previstos na legislação estadual para desenquadramento do regime simplificado de apuração do ICMS, disposto no art. 267, *inciso vi*, do RICMS/BA. Argumenta que, como pode ser verificado na seção reservada aos “*Esclarecimentos as Alegações de Defesa*” da Informação Fiscal 1, a Autoridade Fiscalizadora colacionou explicações divulgadas pelo Sebrae sobre o alcance conceitual de delicatessen, bar e buffet, as quais claramente evidenciam as atividades econômicas exercidas pela Requerente (conforme podem ser ratificadas por novos demonstrativos ora acostados – Doc. 02). Volta a ressaltar que a Autoridade Fiscalizadora descaracteriza o regime de apuração do ICMS adotado pela Requerente, fundamentando-se – sem qualquer embasamento previsto no RICMS/BA – na representatividade da receita de vendas de bebidas alcoólicas.

Reitera as suas alegações no sentido de que a autuação não resiste ao exame da realidade fática apresentada pela ora Requerente, corroborado pelos documentos anexos à Impugnação, destacando que a Autoridade Fiscalizadora tangencia os argumentos jurídicos (e sem respaldo na legislação baiana) apresentados pela ora Requerente por meio de fundamentos vazios; sem base legal; e desprovidos de veracidade fática. Sustenta que não pode um lançamento fiscal (como o ora combatido) determinar a matéria tributária pautando-se em requisitos outros que não os previstos na lei. Questiona qual ato normativo previsto na legislação baiana determina o percentual de preponderância da venda de determinado tipo de produto – seja alimento ou bebida – para servir como elemento (des)caracterizador da redução da base de cálculo permitida pelo art. 267, inciso VI, do RICMS/BA? Ademais, quais são as CNAEs albergadas por esse regime simplificado de apuração do ICMS? De modo direto, qual é o percentual de venda de bebidas que a Requerente pode ter para que o Autoridade Fiscalizadora não a desenquadre? Essa resposta pode ser ofertada com base na legislação da Bahia?

Argumenta que não é possível responder a esses questionamentos sem que critérios não previstos na lei sejam sacados de modo voluntarista pela Fiscalização, visto que o RICMS/BA prevê expressamente a simplificação da apuração do ICMS das operações realizadas por bares, lojas de delicatessen e serviços de buffet desvinculada de requisitos adicionais, ao tempo que não impõe o cumprimento de condições, como a preponderância da venda de determinados produtos ou eleição de determinada CNAE, como tenta – equivocadamente, frise-se – fazer crer a Autoridade Fiscalizadora. Alega que, por opção do legislador baiano, tais requisitos adicionais não são preponderantes para a adesão à sistemática simplificada de apuração do ICMS voltado às atividades exercidas pela Requerente – como se verifica em outras legislações estaduais, visto que o que se pretende desonerar são as operações mercantis vinculadas às atividades econômicas efetivamente exercidas pelo contribuinte.

Ademais, pontua que – somente após a lavratura do Auto de Infração – a Autoridade Fiscalizadora providenciou a verificação *in loco* do estabelecimento da Requerente, oportunidade em que juntou as evidências (fotos) à Informação Fiscal. Ocorre que as fotos apresentadas demonstram o estabelecimento da Requerente em 2023, contudo os fatos em discussão no presente Auto de Infração, como já exposto anteriormente, remetem aos anos de 2018 e 2019, pelo qual não servem de lastro probatório para fatos pretéritos. Portanto, a Autoridade Fiscalizadora não oportunizou à Requerente a possibilidade de comprovar o efetivo exercício das atividades previstas no art. 267,

inciso VI, do RICMS/BA, visto que se baseou apenas na interpretação dos dados cadastrais, o que demonstra ser teratológico à luz da própria legislação de regência! Ao contrário, apenas no momento em que apresentou a Impugnação ao lançamento do crédito tributário é que a Requerente teve a oportunidade de apresentar algumas fotos que demonstram o pleno exercício das atividades de delicatessen, bar e buffet (e que, mesmo assim, continua sendo desconsiderado pela Autoridade Fiscalizadora, conforme se observa da Informação Fiscal 1, ora combatida). No mais, reitera os argumentos já deduzidos em sua petição impugnatória.

Ante o exposto, a Requerente pugna que sejam desconsiderados e/ou julgados improcedentes os argumentos trazidos pela Autoridade Fiscalizadora na Informação Fiscal, ao tempo em que reitera em todos os termos os argumentos até aqui apresentados, inclusive sobre a necessidade de diligência fiscal. Termos em que, pede deferimento. Às folhas 699-A/708, o autuante presta nova Informação Fiscal, reiterando os argumentos já pontuados em sua Informação Fiscal. Às folhas 718/722, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal (por onde, então, tramitava o feito) deliberou por converter o PAF em diligência, à Infaz de origem.

Considerando que o regime fiscal praticado pelo Sujeito Passivo, instituído pelo art. 267 do RICMS/12, representa uma **opção, em detrimento à utilização de quaisquer outros créditos fiscais**, conforme dispõe o texto do dispositivo regulamentar, em seu caput;

Considerando, ainda, que a desconsideração do benefício fiscal acima aludido implica em uma necessidade de **reapuração do imposto devido (pela fiscalização) em cada um dos meses, sem a redução da base de cálculo prevista no art. 267, inciso VI do RICMS/12;**

A 5ª JJF, em sessão suplementar realizada no dia 19/12/2023, deliberou, em busca da verdade material, por converter o feito em diligência, à infaz de origem, com vistas a que o autuante viesse a adotar as providências abaixo detalhadas:

1. **Relativamente aos créditos fiscais destacados em cada um dos documentos de entrada lançados na escrita fiscal da empresa**, pede-se que o autuante intime o Sujeito Passivo a apresentar quadro demonstrativo completo, relacionando todos os documentos de entrada, lançados em sua escrita fiscal no período fiscalizado, totalizados mensalmente, segundo as seguintes informações:
 - a. Número da NF;
 - b. Data de emissão;
 - c. Data de lançamento;
 - d. Valor do ICMS destacado no documento fiscal;
 - e. Chave de acesso;
 - f. Totais mensais de créditos a serem apropriados.
2. **Relativamente ao alegado erro na apuração dos débitos mensais**, pede-se que o autuante intime o Sujeito Passivo a apresentar as seguintes informações:
 - a. Relação completa das notas fiscais cujas mercadorias foram tributadas, anteriormente, **por substituição tributária**, especificando os débitos que entende indevidos;
 - b. Relação completa das notas fiscais cujas mercadorias se sujeitam a uma **alíquota inferior àquela aplicada pela fiscalização**, especificando qual a alíquota que entende correta.
3. Atendidas as intimações citadas nos itens anteriores, pede-se que o autuante analise os quadros demonstrativos apresentados pelo Sujeito Passivo, avaliando a pertinência, ou não, das alegações defensivas, relativamente às incorreções nos débitos e créditos;
4. Caso haja pertinência nas informações especificadas pela empresa (ainda que parcialmente), pede-se que seja feito o demonstrativo de débito, reduzindo o montante lançado;

5. Caso as alegações empresariais não mereçam fé, pede-se que justifique o seu não acolhimento.

Intimado, o Sujeito Passivo apresenta manifestação, às folhas 729/734, oportunidade em que reitera os seus argumentos impugnatórios, ao tempo em que faz a juntada dos documentos solicitados, às folhas 741/888.

Em relação ao “*Item 2.a da solicitação de diligência*”, considerando o desenquadramento do regime simplificado de recolhimento do ICMS realizado pela Autoridade Fiscalizadora, destaca que os produtos ali indicados não deveriam mais sofrer tributação, haja vista que o ICMS já teria sido recolhido por antecipação. Assim, uma vez comprovada a tributação dessas vendas conforme demonstrado na planilha, defende que haveria, na ocasião, o pagamento do tributo antecipado, que deveria ser abatido do montante do Auto de Infração, o que não foi feito pela Autoridade Fiscalizadora.

Diante do exposto, reitera em todos os seus termos os argumentos até aqui apresentados, no sentido de reconhecer a nulidade do Auto de Infração e, caso assim não se entenda, de julgar improcedente a exigência fiscal com base nos fundamentos expostos. Termos em que pede deferimento. Às folhas 896/907, o autuante presta nova Informação Fiscal, tecendo as seguintes considerações.

Inicialmente, reafirma aquilo já apontado nas Informações Fiscais de número 01 e 02, de que a reapuração se fez com o uso dos dados obtidos a partir do Sintegra Nacional, em razão das EFDs da Autuada não conterem os registros detalhados, em decorrência da utilização do regime simplificado. Informa que as alegações contidas nos parágrafos 01, 02, 03 e 04 são repetições de alegações já enfrentadas nas Informações Fiscais anteriores, em especial, na de número 02 estando claras as razões dos procedimentos adotados e que explicitamente foi demonstrado dos Resumos de Movimentação de Mercadorias (pág. 33 do PAF), que apontado para o percentual de 98,2% das Entradas de Mercadorias representavam bebidas alcóolicas no ano de 2018 e que para o ano de 2019 o percentual foi da ordem de 96,2%.

Quanto à alegação de utilização de alíquota de ICMS incompatível para itens de mercadorias, destaca que semelhante alegação já foi apontada anteriormente e objeto de acolhimento e correção, em especial, a partir do exame da peça de defesa inicial.

Informa que, no atendimento da diligência, a Autuada apresenta o Doc. 4 (págs. 887 e 888 do PAF), onde elenca itens de mercadorias em que, na reapuração, foi utilizada a alíquota de 27% ao invés da alíquota padrão. Informa que foi analisada e verificada a pertinência da alegação com a consequente correção da alíquota utilizada. Na planilha de cálculo de débito relativo ao exercício de 2018, na ABA “2018 Casa10 Itens Saída Dilig”, informa que foi efetuado o ajuste. Informa, ainda, que as linhas relativas aos ajustes foram hachuriadas na cor VERDE ÁGUA para fácil identificação e verificação do que aqui é afirmado.

Quanto à alegação envolvendo itens de mercadorias objeto de substituição tributária e que foram novamente tributados no demonstrativo de débito, os quais foram relacionados nas Tabelas que compõem o Doc. 3, Tabela relativa ao ano de 2018 (págs. 878 a 880) e 2019 (págs. 881 a 885), informa que as mencionadas Tabelas foram objeto de exame, sendo criada uma ABA adicional no arquivo eletrônico Excel, frente à constatação de que inúmeros itens não eram passíveis de substituição tributária considerando a incongruência entre o NCM dos itens de mercadorias relacionados e o que dispõe a legislação, em particular, o Anexo I do Decreto 13.780/12 (RICMS-BA) que no item 3.17 (2018) e 3.19 (2019) aponta que os itens de mercadorias de NCM 2208.9 passíveis da condição de substituição tributária devem apresentar teor alcoólico inferior a 8%.

Informa, ainda, que, na ABA adicional para exame das Tabelas relativas ao Doc. 3, foi criada em cada ano, uma coluna nominada de “Teor Alcoólico %”, no sentido de verificar a pertinência da alegação de que itens como vodka, cachaça, tequila, aperitivo agave, licor, dentre outros, contêm teor alcoólico abaixo de 8%, quando não foram consideradas que tais itens não são considerados itens passíveis de substituição tributária.

Com base nos exames realizados, informa que foi possível verificar e demonstrar que, dos itens arrolados no arquivo Doc. 3, referente ao exercício de 2018 (onde a Autuada apontava um ICMS apurado e indevido da ordem de R\$ 14.680,44), há pertinência nas alegações de ICMS apurado indevidamente da ordem de R\$ 106,73. Afirma que a planilha original permanece no arquivo e como dito foi criada uma ABA para proceder os ajustes e correções (ver Anexo 1 “Item 2.a – 2018_ST Exame Auditor” da presente Informação Fiscal).

Na planilha inicial, elaborada para a apuração do débito de ICMS, informa que os itens identificados com de tributação indevida já foram devidamente corrigidos. No sentido de facilitar a verificação tais itens de mercadorias, nas Saídas, informa que foram hachuriadas na cor VERDE ÁGUA.

Em relação ao exercício de 2019, informa que foi adotado o mesmo procedimento, sendo que a Autuada apontou um montante de ICMS apurado e indevido da ordem de R\$ 29.959,17, tendo sido identificado que havia pertinência nas alegações de ICMS apurado indevidamente no valor de R\$ 1.287,11. A planilha original, também, permanece no arquivo, como uma ABA adicional para exame, ajustes e correções (ver Anexo 2 – “Item 2.a – 2019_ST Exame Auditor” da presente Informação Fiscal).

Na planilha Matriz elaborada para a apuração do débito de ICMS, relativo ao exercício de 2019, informa que os itens identificados com de tributação indevida já foram devidamente corrigidos, sendo zerado o valor de ICMS apurado. No sentido de facilitar a verificação, informa que tais itens de mercadorias, nas saídas, foram hachuriados na cor VERDE ÁGUA. Quanto à alegação associada ao item 1 do pedido de diligência, informa que os dados já estavam presentes no PAF, conforme pode ser verificado no “espelho” do arquivo Excel utilizado para reapuração do débito de ICMS (ver pág. 31 do PAF).

Quanto à alegada não consideração dos créditos de ICMS, na reapuração de débito do ICMS, informa que foram efetuados esclarecimentos na Informação Fiscal 2 e a necessidade de consideração das operações comerciais da Autuada, sintetizadas, a partir do CFOP e presentes na pág. 32 do PAF, onde é possível verificar que 88,9% da Entrada de itens de mercadorias da Autuada em 2018 foi oriunda da Matriz e das Filiais. No exercício de 2019, informa que tais Entradas (Matriz e Filiais) representaram 87,5% do valor financeiro das aquisições de itens de mercadorias, operações sem destaque de imposto, como já explicado.

Informa que o Doc. 02, nominado “Item 1 – Composição dos créditos 2018 e 2019”, foi objeto de exame, e de maneira habitual foram criadas ABAS para exame e análise, preservando o demonstrativo original apresentada pela Autuada. Explica que foram examinados todos itens relacionados, lembrando, novamente que tais informações já estavam disponíveis na planilha que subsidiou a reapuração do débito de ICMS e que resultou novos valores de autuação.

Explica, ainda, que, diferente da Autuada, que apurou a proporcionalidade, base de cálculo, percentuais e ICMS apurado, considerando a condição de regime simplificado, o Autuante considerou os valores presentes nas notas fiscais, a partir dos dados obtidos junto ao Sintegra Nacional.

Explica que foram hachuriadas em cores diferentes as linhas, considerando o campo OBS (observações) para consideração de algum elemento de informação que requeresse ajuste. Ressalta que, nos exercícios de 2018 e 2019, as Entradas de Mercadorias foram, majoritariamente, oriundas de Transferência, portanto, não passível de crédito de ICMS. Explica que o *print* do arquivo Excel a seguir (planilha folha 901) denota o procedimento e possibilita examinar a não pertinência da alegação de que os créditos de ICMS não foram considerados na reapuração. Afirma que o arquivo em questão é um dos anexos disponibilizados junto a presente informação fiscal para exame e apreciação.

Para maior transparência e clareza dos procedimentos adotados, explica que o exame dos Anexos 5 – 2019 Casa Dez Sintegra Nacional e 6 – 2019 Casa Dez Sintegra Nacional possibilita a verificação e exame dos relatórios que subsidiaram a identificação das operações, sendo os referidos relatórios por Nota Fiscal e não itens de mercadorias, destacando que os documentos fiscais constantes nos

relatórios e não escriturados pela Autuada foram glosados para efeito de apuração de crédito. Afirma que há divergência entre os valores de créditos apontados pela Autuada no seu “Doc. 1” e os valores de créditos de ICMS apontados nas Notas Fiscais de Entrada, lembrando ainda que as Notas Fiscais de Transferência, conforme dispõe a legislação, tem o ICMS destacado, naturalmente, não cabendo o uso do crédito, por se tratar de transferência.

Lembra que no Auto de Infração foi disponibilizado o quadro resumo dos exercícios auditados e autuados, enquanto o Anexo da Informação Fiscal contém o resumo dos exercícios de 2018 a 2022 (ver págs. 33). Explica que o detalhamento dos itens de mercadorias, relativo aos exercícios de 2018 e 2019 estão disponíveis nas págs. 14 a 28, demonstrando cabalmente a preponderância do comércio de bebidas alcóolicas, não apenas em 2018 e 2019, mas em 5 (cinco) exercícios.

Após os exames das alegações da Autuada apresentadas nos Docs. 02; Doc. 03 e Doc. 04 onde foram verificadas a pertinência das considerações presentes nos Docs. 03 e 04, informa que procedeu à atualização da planilha de reapuração de débito, em cumprimento aos itens 3 e 4 do Pedido de Diligência. Explica que semelhante aos procedimentos adotados quando do exame da peça de defesa inicial e da segunda peça de manifestação, manteve as planilhas em arquivo Excel, uma para cada exercício, criando ABAS novas considerando a Entrada, a Saída e a Apuração do ICMS e, nas novas ABAS, foram realizados os ajustes, após o exame das alegações de defesa.

Informa que os itens de mercadorias que sofreram alterações, assim como as novas ABAS e a ABA síntese foram hachuriadas na cor VERDE ÁGUA, possibilitando a fácil identificação e verificação, destacando que as planilhas estão abertas, sem qualquer restrição para exame. A seguir, para visualização, informa que foi efetuado o *print* das planilhas, considerando os valores apurados após a peça de defesa inicial e a nova manifestação datada de 15/03/2024 (págs. 730 a 734 do PAF), lembrando que, na Informação Fiscal 02, não foram acolhidas as alegações que se centraram na defesa do enquadramento da Autuada no regime simplificado e no direito ao crédito de ICMS pelas transferências recebidas.

Na reapuração do ICMS, em ambos os exercícios, informa que as Saídas a título de Transferências não tiveram qualquer tributação, como pode ser verificado nas abas relativas às saídas. Informa, por fim, que os itens de mercadorias que são passíveis de substituição tributária, nos exercícios em exame, foram na ABA “Casa 10 itens Saída Dilig”, dos Anexos 7 e 8, hachuriadas na cor VERDE ÁGUA e excluídos os valores que na apuração inicial do ICMS tributadas, de modo que, não haverá necessidade de qualquer ajuste adicional.

Considerando atendidas as solicitações presentes no Pedido de Diligência e em razão do acolhimento parcial das alegações de defesa, explica que a presente Informação Fiscal, acompanhada dos Anexos produzidos, está sendo enviada a Autuada, através DT-e, assim como, ao CONSEF. Cientificado, do resultado da diligência, em 15/04/2024, o Sujeito Passivo não se manifestou.

Esse é o relatório.

VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade por precariedade do lançamento, ao argumento de que teria sido realizado com base numa averiguação incompleta dos fatos, não merece acolhida, pois a autuação pautou-se nos elementos de que dispunha a fiscalização, ainda que, eventualmente, pudessem se revelar incompletos ou insuficientes, questão que somente será resolvida quando do exame do mérito da presente exigência fiscal.

Ora, a incompletude do exame representa um argumento da defesa, o qual, uma vez existente, demandará o decote do lançamento, jamais a sua nulidade. Assim, rejeito a alegação de nulidade, remetendo essa e as demais questões suscitadas para o exame do mérito da autuação, conforme segue. Denego o pedido de novas diligências, vez que a já deferida teve o condão de esclarecer os fatos e promover as correções necessárias ao enfrentamento da matéria.

No mérito, a única conduta autuada foi descrita como “Recolheu a menor o ICMS em razão de utilização indevida do benefício da redução da base de cálculo. Consta, ainda, que “A atividade preponderante do Contribuinte foi informada como CNAE SECUNDÁRIA, sendo que a CNAE PRINCIPAL não é correta para a atividade comercial desenvolvida nos referidos exercícios ...”.

Quanto à alegação de decadência do direito estatal de exigir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos entre os meses de janeiro e abril de 2018, assiste razão ao Sujeito Passivo, uma vez que a conduta infratora se apresenta como uma insuficiência de recolhimento. De fato, o Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0 firmou o entendimento de que o prazo para feitura do lançamento tributário deve ser contado com fundamento na regra decadencial posta no art. 150, § 4º do CTN, ou seja, de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador quando se tratar de recolhimento a menor, conforme se extrai do seu enunciado, abaixo reproduzido.

“Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas (grifo acrescido).”

Ora, a situação dos autos é tipicamente um caso de recolhimento a menor, conforme descrição do tipo infracional, acima reproduzido, o que impõe a conclusão de que no dia 27/05/2023 (data da ciência da lavratura do AI), já havia transcorrido mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores relativos aos meses de janeiro a abril de 2018. Noto todavia, que na presente exigência fiscal não houve exigência de tributo relativo aos meses de janeiro a abril de 2018, o que inviabiliza o atendimento do pleito empresarial neste ponto. Fica, portanto, rejeitada a alegação defensiva.

No mérito propriamente dito, o Sujeito Passivo deduziu vários argumentos, conforme elencados a seguir: 1) alega exercer atividade econômica de “delicatessen”, o que permite que se enquadre no benefício fiscal previsto no art. 267, inciso VI do RICMS/12; 2) alega que a fiscalização incorreu em erro na apuração dos valores devidos, na medida em que cobrou imposto sobre mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, cujo tributo já fora recolhido na origem; 3) alega que a fiscalização não computou os créditos associados às operações de entrada em seu estabelecimento, nem lhe permitiu desfrutar do regime simplificado de apuração do ICMS (consistente em aplicar alíquota de 4% sobre as saídas); e 4) alega que a fiscalização, ao reapurar o imposto, aplicou a alíquota de 27% para todas as suas operações de saída, sem se atentar para cada uma das mercadorias comercializadas.

Quanto à possibilidade, ou não, de o contribuinte se enquadrar no benefício fiscal em discussão, a questão, como se pode perceber, tem a ver com a correta interpretação a ser dada ao art. 267, inciso VI e alíneas, do RICMS/12 (vigente na data de ocorrência dos fatos geradores), abaixo reproduzido.

“Art. 267. É reduzida a base de cálculo do ICMS, em opção à utilização de quaisquer outros créditos fiscais:

...

VI – das operações realizadas por restaurantes, churrascarias, pizzarias, lanchonetes, bares, padarias, pastelarias, confeitarias, docarias, bombonérias, sorveterias, casas de chá, lojas de “delicatessen”, serviços de “buffet”, hotéis, motéis, pousadas, fornecedores de salgados, refeições e outros serviços de alimentação (grifos acrescidos), de forma que a carga tributária seja equivalente a 4% (quatro por cento), observado o disposto no § 1º e o seguinte:

a) o contribuinte que optar por este benefício não poderá alterar a sistemática de tributação no mesmo exercício;

b) revogada;

c) as transferências e devoluções de mercadorias ocorrerão com destaque do ICMS, mas sem ônus tributário para o emitente;

d) o benefício não se aplica no cálculo do imposto devido por antecipação parcial e por antecipação tributária que encerre a fase de tributação nas aquisições de mercadorias realizadas pelo contribuinte, que deverá ser recolhido integralmente, inclusive por fornecedores de alimentos preparados predominantemente para empresas nas aquisições interestaduais de mercadorias para utilização no preparo das refeições;

...”

Como se depreende da leitura do caput do art. 267, acima reproduzido, o benefício fiscal de redução da base de cálculo é específico, e somente se aplica a determinados estabelecimentos comerciais ou de prestação de serviços, devidamente enumerados no caput do citado dispositivo regulamentar. De fato, **para os estabelecimentos comerciais**, o favor fiscal em análise somente pode ser desfrutado por *restaurantes, churrascarias, pizzarias, lanchonetes, bares, padarias, pastelarias, confeitarias, doçarias, bombonérias, sorveterias, casas de chá e lojas de “delicatessen”*, conforme se extrai do texto regulamentar. Por outro lado, **para os estabelecimentos prestadores de serviço**, a redução da base de cálculo é restrita *aos serviços de “buffet”, hotéis, motéis, pousadas, fornecedores de salgados, refeições e outros serviços de alimentação*.

Assim, com base no texto acima destacado, é possível se chegar a uma primeira conclusão, no sentido de que **inexiste benefício fiscal para o comércio generalista, já que a generalidade aceita (ou contemplada) se limita à prestação de serviços de fornecimento de alimentação, ou seja, “... outros serviços de alimentação”**.

Não se pode conceber, portanto, que a redução da base de cálculo pudesse ser desfrutada por estabelecimentos não especializados, o que desbordaria a teleologia da norma posta.

Analisando os dados cadastrais do estabelecimento autuado, nota-se que possui como **CNAE PRINCIPAL** o código **4729699** – “Comércio varejista de produtos alimentícios em geral ou especializado em produtos alimentícios não especificados anteriormente” e como **CNAE’S SECUNDÁRIAS** os seguintes códigos: **4723700** – Comércio varejista de bebidas; e **4759899** – Comércio varejista de outros artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente”.

Tomando por base a sua atividade principal (comércio varejista de produtos alimentícios em geral), é possível se chegar a uma primeira conclusão, no sentido de que a sua atividade carece de especialização. Embora alegue que a sua atividade econômica é de delicatessen, o estabelecimento autuado não guarda a especialização, característica elementar dessa modalidade de negócio, conforme conceito extraído do site wikipedia (<https://pt.wikipedia.org/wiki/Delicatessen#Etimologia>), abaixo reproduzido.

“Delicatessen ou delicatessen (ou delicatessen) é uma loja que vende comidas finas e iguarias. Especializada em comidas exóticas, raras e de difícil preparo ou criação”

Nesse sentido, o demonstrativo acostado ao processo pelo autuante, denominado “**RESUMO MOVIMENTAÇÃO ITENS MERCADORIAS – ANEXO I**” (folhas 14/28–verso), revela que o estabelecimento autuado comercializa uma gama variada de **produtos não alimentícios**, tais como “ANEL PARA GARGALO INOX”, “BALDE”, “BANHEIRA”, “BICO PARA GARRAFA”, “BOLSA”, “BOMBA A VÁCUO”, “CAIXA”, “CANUDO”, “COOLER”, “COPO”, “DOSADOR”, “JARRA”, “MALA”, “PINÇA”, “TAÇA” e outros.

Em verdade, a comercialização de tais itens evidencia que se trata de estabelecimento comercial de variedades, desde alimentos a utilidades em geral, assemelhando-se ao que se poderia chamar de “supermercado”. Sendo, a sua atividade, o comércio de utilidades em geral (incluindo alimentos) não poderia desfrutar de um tratamento favorecido, projetado para colher estabelecimentos comerciais especializados, devidamente especificados no texto regulamentar, já que geraria uma situação mercadológica de deslealdade na concorrência a outros estabelecimentos varejistas atuantes no ramo. Nesse sentido, é forçoso concluir que a infração se encontra caracterizada.

Quanto à alegação de cobrança de imposto sobre mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, assiste razão ao Sujeito Passivo, pois ficou comprovado que existem, no levantamento fiscal, mercadorias cuja tributação já se encontra encerrada, não se justificando exigir tributo em tais operações de saídas, sob pena de *bis in idem*.

De fato, como reconheceu o próprio autuante, torna-se descabida a exigência de ICMS sobre operações com água mineral, cervejas, refrigerantes, bebidas energéticas e etc. Nesse sentido, o autuante acolheu o argumento empresarial e refez o demonstrativo de débito. Cientificado do teor da Informação Fiscal, o contribuinte não se manifestou o que revela uma aceitação tácita neste ponto.

Quanto à alegação de que a fiscalização aplicou a alíquota de 27%, indistintamente, para todas as mercadorias, tal fato foi, igualmente, reconhecido pela autoridade fiscal, que, prontamente, acolheu o argumento empresarial e refez o demonstrativo de débito. Da mesma forma, o Sujeito Passivo, ao ser cientificado do resultado da diligência, não se manifestou, o que nos leva à conclusão de que aceitou o novo demonstrativo de débito neste ponto. Finalmente, quanto à alegação de que o autuante não apropriou os créditos associados às notas fiscais de entrada, noto que, igualmente, foram refeitos os cálculos, face ao acolhimento parcial dos argumentos da empresa.

Neste caso, o autuante deduziu os créditos indicados pela autuada (conforme solicitação de diligência), excluindo, todavia, as entradas decorrentes das operações de transferência, ao argumento de que, em tais aquisições, “*não ocorre a incidência do tributo estadual*”.

A despeito de não incidir ICMS nas operações internas de transferências de mercadorias entre os estabelecimentos da mesma empresa, entendo descabida a glosa do crédito destacado em tais notas fiscais. De fato, a legislação faculta, ao Sujeito Passivo, transferir créditos fiscais entre seus estabelecimentos, dentro do Estado da Bahia, hipótese em que não necessita sequer de autorização do inspetor fazendário, conforme se depreende da leitura do art. 26 da Lei 7.014/96, abaixo reproduzido.

“Art. 26. Para efeito de aplicação do disposto nos arts. 24 e 25, os débitos e créditos serão apurados em cada estabelecimento, compensando-se os saldos credores e devedores entre os estabelecimentos do mesmo sujeito passivo localizados neste Estado, conforme dispuser o Regulamento (LC 87/96 e 102/00).

...

§ 2º Saldos credores acumulados a partir de 16 de setembro de 1996, data da publicação da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, por estabelecimentos que realizem as operações e prestações de que trata o inciso II do art. 3º podem ser, na proporção que estas saídas representem do total das saídas realizadas pelo estabelecimento:

I – imputados pelo sujeito passivo a qualquer estabelecimento seu neste Estado (grifo acrescido);

...”.

Ora, se lhe é facultado transferir créditos entre seus estabelecimentos, é forçoso concluir que o creditamento no destino não depende da incidência do tributo estadual em exame, o que desnatura a exigência fiscal neste ponto. Ademais, o STF, quando do julgamento da ADC 49, fixou o entendimento no sentido de que descabe exigir-se estorno de ICMS decorrente de saídas de mercadorias em transferência vez que tais movimentações de mercadorias não representam “operações isenta ou sem incidência”, mas simples deslocamento de bens no seio da empresa. Nesse sentido, entendo que devem ser deduzidos os créditos oriundos de entradas por transferência. Assim, acolho o resultado da diligência realizada pelo preposto fiscal, deduzindo, todavia, do seu montante, os valores relativos aos créditos relacionados às operações de transferências internas, conforme demonstrativo abaixo.

MÊS	ICMS			
	MONTANTE LANÇADO (A)	APURADO DILIGÊNCIA (B)	CRÉDITOS TRANSFERÊNCIAS (C)	VALOR JULGADO (D) = (B) - (C)
mai/18	R\$ 63.611,09	R\$ 63.984,88	R\$ 29.578,00	R\$ 34.406,88
jun/18	R\$ 55.169,73	R\$ 53.186,37	R\$ 20.620,76	R\$ 32.565,61
jul/18	R\$ 56.980,18	R\$ 56.142,00	R\$ 17.761,59	R\$ 38.380,41
ago/18	R\$ 62.112,72	R\$ 61.314,58	R\$ 32.555,56	R\$ 28.759,02
set/18	R\$ 58.838,96	R\$ 57.883,71	R\$ 21.271,33	R\$ 36.612,38
out/18	R\$ 49.862,41	R\$ 49.916,19	R\$ 24.446,56	R\$ 25.469,63
nov/18	R\$ 99.510,55	R\$ 98.935,96	R\$ 45.475,17	R\$ 53.460,79
dez/18	R\$ 136.656,65	R\$ 134.676,84	R\$ 55.823,84	R\$ 78.853,00
jan/19	R\$ 95.233,50	R\$ 97.584,42	R\$ 29.174,87	R\$ 68.409,55
fev/19	R\$ 80.869,40	R\$ 83.375,66	R\$ 23.061,60	R\$ 60.314,06
mar/19	R\$ 79.078,59	R\$ 78.161,35	R\$ 26.526,28	R\$ 51.635,07
abr/19	R\$ 77.047,81	R\$ 76.972,19	R\$ 35.917,86	R\$ 41.054,33
mai/19	R\$ 75.976,77	R\$ 75.170,61	R\$ 14.129,16	R\$ 61.041,45
jun/19	R\$ 72.037,38	R\$ 71.744,12	R\$ 26.324,41	R\$ 45.419,71
jul/19	R\$ 157.067,85	R\$ 156.351,13	R\$ 82.208,30	R\$ 74.142,83
ago/19	R\$ 86.502,80	R\$ 85.857,80	R\$ 40.305,42	R\$ 45.552,38
set/19	R\$ 84.529,55	R\$ 83.712,65	R\$ 38.273,50	R\$ 45.439,15
out/19	R\$ 87.522,76	R\$ 86.213,23	R\$ 38.028,66	R\$ 48.184,57
nov/19	R\$ 177.190,44	R\$ 175.357,74	R\$ 23.950,89	R\$ 151.406,85
dez/19	R\$ 145.894,10	R\$ 142.676,08	R\$ 87.369,99	R\$ 55.306,09
TOTAL	R\$ 1.801.693,24	R\$ 1.789.217,51	R\$ 712.803,75	R\$ 1.076.413,76

Julgo, portanto, o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206837.0003/23-3, lavrado contra **CASA DEZ COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o Sujeito Passivo a efetuar o pagamento do imposto no montante de **R\$ 1.076.413,76**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96, além dos acréscimos legais.

Esta Junta Recorre de Ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, de 17/08/18, efeitos a partir de 18/08/2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de setembro de 2024.

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – PRESIDENTE / RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR