

A. I. Nº. - 130610.0001/07-0  
AUTUADO - QUIMIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
AUTUANTE - EDMUNDO NEVES DA SILVA  
ORIGEM - INFAC INDÚSTRIA  
INTERNET - 03. 03. 2009

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0026-01/09**

**EMENTA:** ICMS. 1. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Lançamento em desacordo com as normas que regem a matéria. Os fatos apurados demonstraram insegurança do lançamento de ofício no tocante a exigência do imposto a título de antecipação tributária. É nulo o procedimento que não atenda ao devido processo legal. Diligências determinadas pela 1ª JJF não bastaram para sanear as falhas processuais verificadas. Infração nula. 2. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE ENTRADA, REGISTRO DE SAÍDA E REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS. FALTA DE ENCADERNAÇÃO. MULTA. Infração reconhecida. 3. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Documentos trazidos aos autos comprovaram que parte da exigência fora objeto de parcelamento. Infração mantida parcialmente. 4. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. Documentos acostados pela defesa elidem em parte a acusação fiscal. Infração parcialmente caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 13/03/2007, foi constituído o crédito tributário, representando ICMS no valor de R\$161.354,84 e multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor de R\$ 133.670,61, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, relativo a mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, sendo aplicada a multa percentual de 60% sobre o valor do imposto apurado, correspondente aos meses de março a julho e outubro a dezembro de 2004 e de janeiro a dezembro de 2005, resultando no valor de R\$133.220,61;

02 – apresentou livros fiscais sem encadernação, conforme estabelecido no RICMS/BA, nos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2006, sendo aplicada multa no valor de R\$450,00. Consta se referir à falta de encadernação dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS;

03 – deixou de recolher, no prazo regulamentar, o ICMS referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de dezembro de 2004, janeiro, fevereiro, abril e agosto de 2005, sendo exigido imposto no valor de R\$56.673,32, acrescido da multa de 50%;

04 – recolheu a menos o ICMS, em decorrência de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, nos meses de junho e outubro a dezembro de 2005, sendo exigido o imposto no valor de R\$104.681,52, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 34 a 37, alegando ter detectado alguns equívocos nos levantamentos realizados pela fiscalização, tratando de cada infração, como segue.

Infração 01 – argumenta que se fazem necessários alguns reparos, tendo em vista que o autuante se utilizou de todos os tipos de operações de entrada, mesmo aquelas que não se referiam a comercialização. Transcrevendo o art. 352-A do RICMS/97, que disciplina a antecipação tributária parcial, destaca o termo “comercialização”, aduzindo não ser admissível a exigência de recolhimento do ICMS relativo à antecipação parcial referente às seguinte operações:

- 2.126 – compra para utilização na prestação de serviço;
- 2.202 – devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros;
- 2.352 – aquisição de serviço de transporte por estabelecimento industrial;
- 2.353 – aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial;
- 2.901 – entrada para industrialização por encomenda;
- 2.906 – retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral;
- 2.908 – entrada de bem por conta de contrato de comodato;
- 2.910 – entrada de bonificação, doação ou brinde;
- 2.911 – entrada de amostra grátis;
- 2.919 – devolução simbólica de mercadoria vendida ou utilizada em processo industrial, remetida anteriormente em consignação mercantil ou industrial;
- 2.920 – entrada de vasilhames ou sacaria;
- 2.949 – outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada.

Afirma que, desse modo, o valor efetivamente devido a título de multa por falta de recolhimento do ICMS referente à antecipação parcial resulta no valor de R\$77.340,66, conforme demonstrativo nº. 1 (fl. 45).

Infração 02 – reconhece como devida a multa no valor de R\$450,00.

Infração 03 – afiança que os valores relativos às ocorrências de dezembro de 2004, janeiro (1<sup>a</sup> parte) e agosto de 2005 haviam sido parcelados através do PAF nº. 600000514066; que os valores de janeiro (2<sup>a</sup> parte) e fevereiro de 2005 tinham sido parcelados por meio do PAF nº. 6000003883054; e que o valor de abril de 2005 fora parcelado pelo PAF nº. 000002939056 (fls. 49 a 51).

Acrescenta que de acordo com o demonstrativo 2 (fl. 46) resta apenas o débito parcial de agosto de 2005, no valor de R\$9.021,08.

Infração 04 – solicita a improcedência deste lançamento, pois em conformidade com o demonstrativo 3 (fl. 47) todos os valores foram objeto de parcelamento, sendo a ocorrência de junho de 2005 através do PAF nº 6000003883054 e as ocorrências de outubro, novembro e dezembro de 2005 por meio do PAF nº. 600000514066.

Pugna pelo indeferimento em parte do Auto de Infração e pela inclusão no parcelamento já existente, o valor que reconhece como efetivamente devido de R\$86.811,74, do qual o montante de R\$71.480,16 já foi objeto de parcelamento, restando a quantia de R\$15.331,58 a ser parcelada.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 70/71, tecendo os seguintes comentários a respeito das alegações defensivas concernentes às operações que não seriam alcançadas pela exigência do ICMS, no caso da infração 01:

- 2.126 – compra para utilização na prestação de serviços: o art. 125, inciso II do RICMS/97 estabelece que o ICMS é devido na entrada de mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, sem especificar o destino das mercadorias;

2.202 – devolução de venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros: não ocorreu esse caso;

2.352 e 2.353 – aquisição de serviço de transporte: foram considerados os serviços de transporte sobre mercadorias;

2.901 – entrada para industrialização por encomenda: no período em referência o contribuinte era apenas comercial, conforme declaração à fl. 18;

2.906 – retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém geral, 2.908 – entrada de bem por conta de contrato de comodato, 2.910 – entrada de bonificação, doação ou brinde, 2.911 – entrada de amostra grátis e 2.949 – outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada: a exigência se refere a mercadorias que ingressaram no Estado da Bahia;

2.919 – devolução simbólica de mercadoria vendida ou utilizada em processo industrial, remetida anteriormente em consignação mercantil ou industrial e 2.920 – entrada de vasilhames ou sacaria: somente relacionou na autuação as mercadorias recebidas com crédito.

Sobre a infração 03, salienta que assiste razão ao autuado, tendo em vista que constatou que os valores correspondentes ao lançamento foram realmente parcelados. Quanto ao valor remanescente de agosto de 2005, no montante de R\$9.021,08 entende não ser mais de sua alçada, já que foi efetuado o pedido de parcelamento.

Tratando da infração 04, argúi que o impugnante tem razão parcial, pois em relação ao mês de novembro de 2005 foi apurado um débito de R\$33.960,62, enquanto que o pedido de parcelamento corresponde à quantia de R\$29.172,00, restando, portanto, um saldo a recolher de R\$4.788,62.

Mantém a ação fiscal e sugere a procedência do Auto de Infração no que couber.

O autuado foi cientificado a respeito da informação fiscal (fl. 72), não constando dos autos, entretanto, que ele tivesse se pronunciado a respeito.

Considerando que a infração 01 se refere à aplicação de multa decorrente da falta de recolhimento do ICMS relativo à antecipação sobre mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, devidamente escrituradas, cuja saída posterior teria sido tributada normalmente, enquanto o demonstrativo anexado às fls. 08/09 trata de falta de recolhimento do imposto decorrente da antecipação parcial; considerando as alegações do autuado de que diversas das situações apontadas na autuação se referiam a operações nas quais não era admissível a cobrança do ICMS devido por antecipação parcial, por não se tratarem de operações relativas a mercadorias destinadas à comercialização: esta 1ª JJF, após discussão em pauta suplementar, deliberou pela conversão do processo em diligência à INFRAZ Indústria (fl. 82), para que o autuante adotasse as seguintes providências:

01) elaborasse dois novos demonstrativos correspondentes à infração 01, sendo um concernente às mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária e o outro relativo às aquisições de mercadorias para comercialização sujeitas à antecipação parcial, documento por documento, em cada mês do período objeto da autuação, apontando o valor do ICMS devido em cada mês, anexando aos autos as cópias reprográficas das notas fiscais correspondentes. Caso, eventualmente, as notas fiscais fossem em quantidade elevada, que as anexasse por amostragem;

02) elaborasse, se fosse o caso, novo demonstrativo de débito referente à citada infração.

Em seguida, deveriam ser entregues ao autuado cópias reprográficas dos novos papéis de trabalho elaborados pelo autuante, assim como da solicitação de diligência, devendo ser informado ao sujeito passivo quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias para que ele, querendo, se manifestasse. Nesse caso, deveria ser dada ciência ao autuante.

Ao se manifestar em atendimento à diligência (fl. 85-A), o autuante argumentou que, na realidade, a infração 01 não se refere à falta de antecipação do ICMS relativo a mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, pois na verdade foi cobrada a falta de recolhimento da antecipação tributária prevista no art. 352-A do RICMS/BA. Salienta que à época da autuação existia uma redação

imprópria no SEAI [Sistema de Emissão de Auto de Infração] para a falta de recolhimento da antecipação parcial, hoje já corrigida. Frisa que não se trata de forma nenhuma de cobrança da maneira como descrita no Auto de Infração, ocorrendo, entretanto, que as redações contidas no SEAI não admitem reparos.

Assegura não ter ocorrido ofensa ao princípio do contraditório, tendo em vista que após a lavratura do Auto de Infração, o contribuinte apresentou a sua impugnação. Insurge-se contra o pedido de juntada de cópias reprográficas de notas fiscais, redarguindo que o autuado não apresentara nada além dos livros fiscais. Ressalta que o impugnante não contestara a autuação, se insurgindo apenas contra parcelas da cobrança, as quais relacionara na peça defensiva. Anexa, no entanto, cópias de notas fiscais e de conhecimentos de transporte rodoviário de cargas às fls. 118 a 301, além dos livros Registro de Apuração do ICMS (fls. 86 a 117) e Registro de Saídas (fls. 381 a 457), ambos do exercício de 2004, e do Registro de Entradas de 2005 (fls. 302 a 380).

Mantém a ação fiscal, considerando que os CFOPs elencados pelo autuado não o eximem do pagamento do ICMS relativo à antecipação parcial.

Constam termos de intimação às fls. 458/459, dando ciência ao contribuinte a respeito do resultado da diligência, no entanto ele não se pronunciou a respeito.

Às fls. 462/463 se encontram anexados extratos do SIGAT/SEFAZ, concernentes ao parcelamento parcial do débito, no valor de R\$ 86.811,96.

Considerando que na diligência anterior foram anexadas, em parte, as cópias das notas fiscais referentes à infração 01 e que alguns desses documentos tratam de operações/prestações não alcançadas pela exigência correspondente ao pagamento do ICMS relativo à antecipação parcial; considerando que na peça de defesa o autuado alegou que diversas das situações apontadas na autuação se referiam a operações nas quais não era admissível a cobrança do ICMS atinente a essa infração, por não se referirem a mercadorias destinadas à comercialização: esta 1ª JJF, deliberou pela conversão do processo em diligência à ASTEC/CONSEF (fl. 465), para que diligente revisor adotasse as seguintes providências:

01) intimasse o autuado a apresentar relação das notas fiscais referentes à infração 01, indicando as respectivas operações ou prestações que alega não serem alcançadas pela exigência do pagamento do ICMS relativo à antecipação parcial, anexando as cópias reprográficas dos respectivos documentos fiscais;

02) com base nas notas fiscais acostadas às fls. 118 a 301, assim como naquelas a serem apresentadas pelo autuado, excluisse os documentos fiscais correspondentes às operações/prestações nas quais não estivesse prevista a exigência do ICMS relativo à antecipação parcial, isto é, em que não se configurasse a aquisição de mercadorias para revenda, a exemplo das notas fiscais anexadas às fls. 120, 122, 129, 149, 172, 213, 245 e 293-A;

03) elaborasse novo Demonstrativo de Débito referente à citada infração.

Em seguida deveriam ser entregues ao autuado cópias reprográficas dos novos papéis de trabalho elaborados pelo diligente, assim como da solicitação de diligência, devendo ser informado ao sujeito passivo quanto à concessão do prazo de 10 (dez) dias para que ele, querendo, se manifestasse. Deveria ser dada ciência, também, ao autuante.

O ilustre revisor Paulo Danilo Reis Lopes emitiu o Parecer ASTEC nº 0160/2008, quando informou ter constatado a inexistência de qualquer demonstrativo analítico, apresentado pelo autuante ou pelo contribuinte, onde fossem discriminados, por documento fiscal, os montantes necessários à especificação dos valores exigidos, isto é, base de cálculo, crédito fiscal, ICMS devido, ICMS recolhido e ICMS a recolher.

Frisa que tendo sido solicitado na diligência anterior que apresentasse os demonstrativos e documentos fiscais correspondentes, o autuante juntara cópias do livro Registro de Apuração do

ICMS e de algumas notas fiscais, argumentando que o contribuinte não apresentara todos os documentos, sem anexar o demonstrativo analítico.

Argumenta que tendo intimado o autuado em 14/10/2008 (fl. 469), de acordo com o item 01 do termo de diligência, foi informado em 16/10/2008 (fl. 470) quanto à impossibilidade de atendimento, tendo em vista que não tinham sido discriminadas no lançamento tributário as notas fiscais que embasaram a referida exigência, com as respectivas datas.

Assim, restou prejudicado o atendimento do quanto solicitado nos itens 02 e 03 da diligência, uma vez que não constam dos autos os demonstrativos analíticos apontando as notas fiscais objeto da exigência.

## VOTO

Constatou que através da presente autuação foi atribuído ao sujeito passivo o cometimento de quatro infrações, tendo o contribuinte se insurgido parcialmente contra três das imputações e reconhecido uma delas, de modo que passarei a tratar separadamente sobre cada item do lançamento.

No caso da infração 01, após analisar o teor da acusação fiscal, o demonstrativo elaborado pelo autuante, os equívocos apontados pela defesa e os esclarecimentos trazidos pelo Auditor Fiscal que atendeu ao segundo pedido de diligência, constato que persistiram inconsistências no levantamento realizado, a despeito de o processo ter sido convertido em diligência em duas oportunidades pela 1ª JJF, de modo que a ação fiscal permaneceu repleta de falhas insanáveis, conforme discorrerei em seguida:

- 1) enquanto a imputação se refere à aplicação de multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido recolhido por antecipação, relativo à aquisição de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e cujas saídas posteriores teriam sido normalmente tributadas, no demonstrativo consta que se trata de antecipação parcial;
- 2) apesar de o autuante ter esclarecido na resposta ao primeiro pedido de diligência (fl. 85) que a exigência tributária na realidade se refere à **cobrança do imposto relativo à antecipação parcial**, os valores lançados no Auto de Infração **correspondem exatamente a 60%** (percentual da multa consignada no lançamento) dos montantes do imposto apurados no mencionado demonstrativo (fls. 08/09), o que significa que no lançamento foi aplicada a referida multa por falta de antecipação do imposto;
- 3) tendo em vista que o impugnante alegara que em relação a diversas operações arroladas na autuação, não tinha pertinência a exigência do tributo, a exemplo de remessas de amostras grátis, devoluções feitas pelos adquirentes, serviços gráficos, retorno de armazenamento, etc., e considerando que o autuante não havia anexado ao processo o demonstrativo analítico referente às notas fiscais objeto do lançamento e nem as cópias reprográficas desses documentos fiscais, a 1ª JJF converterá o processo em diligência, visando a correção dessas falhas processuais. A despeito disso, a diligência foi cumprida apenas de forma parcial, tendo sido anexada somente uma parte das notas fiscais, não sendo juntado aos autos o demonstrativo analítico;
- 4) por fim, ao atender o segundo pedido de diligência, o revisor da ASTEC/CONSEF informou ter ficado impossibilitado de revisar a apuração conduzida pela fiscalização, tendo em vista a inexistência do demonstrativo analítico que propiciasse a verificação e exclusão das notas fiscais em relação às quais não cabia a exigência tributária.

Concluo, desta forma, que nos moldes como foi apurada a infração, a mesma foi feita sem observação dos requisitos essenciais em respeito à legalidade e à verdade material, ficando caracterizado que o lançamento foi efetuado em desacordo com as normas que regem a matéria, ou seja, o lançamento não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração imputada.

Para consubstanciar meu voto, transcrevo parte da fundamentação da Súmula nº. 1 deste Colegiado.

*“Ao analisar tais lançamentos, o Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) tem-se deparado com situações em que essas exigências legais não estão sendo cumpridas, o que tem resultado na decretação da nulidade de inúmeros Autos de Infração. E uma das razões que têm levado à nulidade é a questão que envolve a base de cálculo do imposto, quando ela deixa de ser devidamente demonstrada, dentro do exigido nas normas, tanto na fiscalização em estabelecimentos como na fiscalização exercida no trânsito de mercadorias. As normas estabelecem condições para que se possa determinar a base de cálculo, a salvo de dúvidas ou incompREENsões, para que o Estado possa constituir um crédito perfeitamente conhecido, de liquidez e certeza inquestionáveis.*

*Para se determinar a base de cálculo a salvo de imperfeições, é indispensável que se demonstre nitidamente a mesma, o que há de ser feito de forma compreensiva, apontando o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao entendimento, por parte do sujeito passivo, com fundamento na legislação. Isso porque a base de cálculo do imposto é a dimensão material do tributo, sendo essa demonstração que oferece os critérios para mensurar o fato tributário imponível. A clareza da forma como foi apurado o débito é decorrência dos princípios da legalidade e da verdade material. Os atos dos autuantes devem-se pautar no contido no Código Tributário Nacional, mais precisamente em seu artigo 142, parágrafo único, bem como no RPAF/99, em seu art. 39, e a descrição da ocorrência dos fatos deve ser feita da forma mais clara e segura possível, incluindo-se aí a demonstração dos cálculos e a informação dos métodos utilizados para determinar a base de cálculo do imposto.”*

Assim, a falta de clareza na apuração da base de cálculo e do tributo exigido, além da falta de indicação dos documentos fiscais que deram origem aos valores imponíveis, bem como a ausência da necessária transparência nos papéis de trabalho acostados aos autos, implicam em ofensa ao direito do contribuinte do exercício de ampla defesa, pela incerteza do que a ele esteja sendo imputado, acarretando a nulidade da autuação, como bem determina o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/99 ao estabelecer:

*“Art. 18. São nulos:*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;”*

Recomendo à autoridade fazendária que determine a renovação do procedimento, a salvo de falhas, como determina o artigo 21 do RPAF/99.

Verifico que no caso da infração 02 foi aplicada uma multa em decorrência da apresentação de livros fiscais sem encadernação, que o impugnante reconheceu expressamente, tendo, inclusive, efetuado o recolhimento do débito correspondente. Assim, não tendo ocorrido impugnação, não existe lide, de modo que a mencionada infração fica mantida integralmente.

No que se refere à infração 03, que trata da falta de recolhimento, no prazo regulamentar, do ICMS referente a operações escrituradas no livro Registro de Saídas, o autuado trouxe ao processo as provas atinentes ao parcelamento e/ou recolhimento de parte dos valores apontados pela fiscalização, os quais, inclusive, foram acatados pelo autuante. Constatou que em conformidade com a planilha de fl. 46 e com os documentos anexados às fls. 49 a 54, está demonstrado ser indevida a cobrança dos valores que anteriormente foram objeto de parcelamento. Deste modo, a infração 03 fica mantida de forma parcial, cabendo a exigência do imposto no montante de R\$9.022,61, sendo R\$1,53 relativo ao mês de abril de 2005 e R\$9.021,08 correspondente ao mês de agosto de 2005.

A infração 04 decorreu do recolhimento a menos do ICMS, em razão do desencontro entre os valores do imposto recolhidos e aqueles escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS. Neste caso, o impugnante argumentou que houvera parcelado os valores exigidos, apresentando os correspondentes comprovantes às fls. 50/51. Noto que o autuante acatou tais provas, à exceção do valor relativo ao mês de novembro de 2005, tendo em vista que através do processo nº 6000000514066 (fl. 50) fora parcelado o valor de R\$29.172,20, enquanto que o valor apurado na autuação se refere a R\$33.960,62. Observo, entretanto, que fato semelhante ocorreu em relação ao mês de outubro de 2005, quando o valor parcelado através do mesmo processo foi de R\$17.947,21, quando o débito apurado foi da ordem de R\$21.013,96.

Desta forma, mantendo a infração 04 parcialmente, no valor de R\$7.855,17, que corresponde às diferenças relativas às ocorrências 10/2005 (R\$21.013,96 – R\$17.947,21 = R\$3.066,75) e 11/2005 (R\$33.960,62 – R\$29.172,20 = R\$4.788,42).

Diante do exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, cabendo a homologação dos valores recolhidos em relação às infrações 02, 03 e 04.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **130610.0001/07-0**, lavrado contra **QUIMIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$16.877,78**, acrescido das multas de 50% sobre R\$9.022,61 e de 60% sobre R\$7.855,17, previstas no art. 42, incisos I, alínea “a” e II, alínea “b” da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$450,00**, prevista no inciso XXII do mesmo artigo e Lei acima citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos que estejam relacionados com as infrações 02, 03 e 04. Recomenda-se a renovação do procedimento fiscal em relação ao item julgado nulo, a teor do art. 21 do RPAF/99.

Esta Junta de Julgamento Fiscal 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. 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2009.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR