

A. I. Nº - 180597.0007/13-0
AUTUADO - EDNALDO BRANDÃO GOMES ME
AUTUANTE - ARISTOVIO FERNANDES PINHEIRO DA FONSECA
ORIGEM - INFRAZ JEQUIÉ
INTERNET - 24.07.2015

2^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0109-02/15

EMENTA: ICMS. NULIDADE. Desconformidade entre o enquadramento da infração e a pretensão fiscal, que é de exigência do pagamento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição e o ICMS antecipação parcial, efetuados a menor, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação na forma dos artigos 371 e 352-A do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, respectivamente. Em sede de informação fiscal, atendendo ao pedido de diligência da 2^a JJF, o Fiscal Autuante, além de reduzir drasticamente os valores dos débitos das infrações e mudar o fulcro da autuação, traz, agora, a acusação do cometimento de 3 (três) infrações ao invés de 2 (duas) como destacado na autuação original, o que inviabiliza sobremaneira o saneamento do Auto de Infração, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada, acarretando incerteza cuja elucidação, nestes autos, implicaria uma nova ação fiscal. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/12/2013, constitui crédito tributário no valor de R\$26.485,62, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades concernentes à legislação do ICMS:

INFRAÇÃO 1 - 07.01.01: Deixou efetuar o recolhimento do ICMS no valor de R\$1.991,25 por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 88 e 89, relativo aos meses de fevereiro, junho, agosto, setembro e outubro do ano de 2010 e janeiro, maio, julho, setembro e novembro do ano de 2011 na forma do demonstrativo de fls. 35/55.

INFRAÇÃO 2 - 07.15.01: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, no valor de R\$24.494,37, referente as aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização, relativo aos exercícios de 2010 e 2011 na forma do demonstrativo de fls. 56/85.

O autuado apresenta suas razões de defesa às fls. 92 a 102, alegando de antemão, que não cometeu as infrações apontadas, e que, conforme se demonstrará, cumpre rigorosamente as suas obrigações tributárias principais e acessórias. De logo, aduz que cabe fazer algumas considerações preliminares, observações de suma importância que foram completamente alijadas do levantamento fiscal.

Diz que sempre paga as parcelas referentes a antecipação parcial ou total no ato da aquisição das mercadorias. Todavia, no levantamento fiscal, que culminou no presente auto de infração tal fato foi completamente desconsiderado; eis que em algumas infrações, como diz que demonstrará adiante, o Sr. Auditor lança novamente tais créditos, incorrendo em “*bis in idem*”.

Além disto, alega que o levantamento fiscal contém erros que acarretaram o lançamento a maior de impostos, bem como bitributação. Segue que na maior parte das infrações o levantamento foi feito em dissonância aos registros fiscais e contábeis, documentação fiscal e em desrespeito ao Princípio da Legalidade.

De tudo isto, observa que está sendo cobrado de impostos já pagos e impostos indevidos.

No mérito diz que, como sabido, o ICMS é tributo previsto no art. 155, II da Constituição Federal, de competência dos Estados e Distrito Federal, que tem como fato gerador a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e de comunicação.

No que toca ao fato gerador do imposto, o que nos interessa no momento – circulação de mercadoria, vale ressaltar que o que se tributa não é a mercadoria, mas a operação relativa à circulação de mercadorias, o que implica dizer que para ocorrer o fato gerador do ICMS necessariamente deverá existir em plano de fundo um negócio jurídico de compra e venda, com a transferência do domínio, posse e titularidade da coisa, ou seja, deve haver a transferência da mercadoria.

Assim, diz que, não é qualquer circulação de mercadoria que constitui hipótese de incidência do ICMS. Nas citadas palavras de ROQUE CARRAZZA¹, “[...] este ICMS deve ter por hipótese de incidência a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade.”.

Aduz que, por imputar à autuada *bis in idem* e cobrando o imposto indevido, forçoso concluir que o auto de infração padece de vícios de nulidade, ou, na melhor das hipóteses, acaso de cogite de nova diligência ou revisão do lançamento, de improcedência de diversas infrações, como passamos a expor.

Em relação à infração 01, diz que o Sr. Auditor no levantamento fiscal deixou de considerar os recolhimentos já efetuados anteriormente, conforme guias de recolhimento anexo as notas fiscais de entrada, as GRNE, fato que lhe fez concluir que a autuada deixou de recolher o ICMS das mercadorias em seu estabelecimento.

Primeiro, observa que não há saldo de imposto a recolher, haja vista que todas as notas apontadas no auto de infração, abaixo relacionadas, já tiverem os seus recolhimentos feitos na fonte, conforme NF anexo.

Outro ponto que destaca é que a MVA utilizado pelo auditor fiscal no auto de infração, é diferente da MVA praticada pela época, tal fato, se explicar o motivo da diferença. Este fato fica comprovado mediante a tabela abaixo com seus respectivos documentos que diz anexar.

Mês	N. NF	Valor dos Produtos NF	MVA da época	MVA aplicada pelo Auditor	Valor Recolhido do ICMS
02/2010	77.345	1.426,08	42,85%	58,37%	359,27
06/2010	140.705	1.646,39	42,85%	58,37%	274,10
08/2010	17.589	626,68	42,85%	58,37%	107,96
09/2010	53.091	2.164,50	Aliq. é 7%	Aliq. Aplic. 17%	55,16
10/2010	58.572	1.539,00	Aliq. é 7%	Aliq. Aplic. 17%	37,34
10/2010	225.099	3.933,08	42,85%	58,37%	672,56
01/2011	72.417	2.937,00	Aliq. é 7%	Aliq. Aplic. 17%	71,95
05/2011	83.585	2.052,50	Aliq. é 7%	Aliq. Aplic. 17%	50,29
09/2011	98.042	2.459,00	Aliq. é 7%	Aliq. Aplic. 17%	61,82
11/2011	104.378	511,00	Aliq. é 7%	Aliq. Aplic. 17%	12,56
11/2011	104.393	76,80	Aliq. é 7%	Aliq. Aplic. 17%	1,88
01/2012	107.811	906,50	Aliq. é 7%	Aliq. Aplic. 17%	23,67

De tudo isto, diz que é possível verificar que o autuante faz lançamento em desconformidade da legislação aplicada a autuada, pelos seguinte motivos:

1. “Utiliza MVA diferente do período de apuração da emissão da NF, que era de 42,85% para 58,37%”;
2. “Utiliza alíquota aplicada ao item macarrão de 17%, enquanto o RICMS disciplina 7%”.

Desse modo, com esteio no quanto exposto e na documentação que anexa, diz que se vê com clareza que a Infração 01 não procede.

Quanto a Infração 02, ressalta que o autuante não considerou o disposto no RICMS art 265 II letra c, que diz:

Art. 265. São isentas do ICMS:

II - as saídas internas de:

c) arroz e feijão;

Efetuada essas observações, diz que as Notas Fiscais abaixo apontadas no relatório do auto de infração, estão cobrando a antecipação parcial, sendo que se trata de mercadorias isentas.

Mês	NF n.º	Valor	Valor do Imposto cobrado indevidamente
01/2010	305 / 2.493	6.400,90	640,09
02/2010	2.204 / 573 / 550	8.360,00	836,00
03/2010	6635	4.140,00	414,00
04/2010	3929	1.920,00	192,00
05/2010	29 / 11.250	6.246,00	624,50
06/2010	1237 / 4753 / 1121	7.195,00	719,50
07/2010	2218 / 1445	8.502,70	850,27
09/2010	1853 / 3504 / 6051	5.800,00	580,00
10/2010	18991 / 2194 / 2184 / 4442	9.615,00	961,50
11/2010	101332	3.200,00	320,00
12/2010	2509 / 5748	7.205,50	720,55
01/2011	1511 / 23922 / 2789	8.324,00	832,40
02/2011	8167 / 6924	5.335,00	533,50
03/2011	26850 / 8277 / 1652	9.988,00	998,80
04/2011	3426	2.550,00	255,00
05/2011	9788 / 10318	3.773,00	377,30
06/2011	2940 / 10972 / 8631 / 31393	11.623,50	1.162,35
07/2011	3939	1.960,00	196,00
08/2011	11607	3.950,00	395,00
09/2011	12154 / 4894 / 12965 / 4871 / 35784 /	11.510,90	1.151,09
10/2011	4410/ 5080/ 14062	7.030,00	703,00
11/2011	11606	2.870,00	287,00
12/2011	4770 / 15487	7.255,00	725,50
TOTAL			14.475,35

Assim, diz que o referido auto de infração foi lavrado no valor principal total de R\$24.494,37, sendo que deste, R\$14,475,35 é referente a mercadorias que são isentas, conforme planilha acima, restando um saldo devedor de R\$10.019,01.

Contudo, diz que, ainda que se devesse o valor acima, o mesmo reconheceria o débito nesse exato momento, entretanto, o valor é indevido, haja vista que há muitos erros na cobrança do imposto como, cobrança em mercadorias já pagas por substituição tributária, mercadorias tributadas a 7% e calculadas a 17%, aquisições de mercadorias para ativo imobilizado, mercadorias recebidas de doações e outras, conforme destaque abaixo;

- 1) “As notas fiscais de n. 16.640, **1.062.064**, 1.099.083, 36.455, 25.305, 25.306, **1.147.686**, 10.603, **1.201.974**, 36.111, 12.981, **1.280.281**, **1.316.391**, **1.377.059**, 14.643, 43.460, 49.099, 60.037, **1.682.193**, **1.713.700**, 22.041, **1.752.816**, 70.763, 51.198, **1.861.404**, 1.913.414, 81.046, 81.047, **2.137.403**, 89.487, 89.489, 98.867, 98.868, **2.474.484**, 107.051, já tiverem todos os recolhimentos feitos por substituição tributária, sendo que o auditor cobrou o imposto por antecipação parcial, com exceção das notas fiscais em negrito que parte é substituído e outra parte antecipação. Feita essa consideração, deve-se excluir da base de calculo o montante de imposto a pagar de R\$ 5.285,94”.
- 2) “As notas fiscais de n.º 60.374, 62.277, 68.011, 85.258, 97.108, 907.791, 124.509, 913.795, 211.439, se trata de mercadorias para uso e consumo. Feita essa consideração, deve-se excluir da base de calculo o montante de imposto a pagar de R\$ 398,02”.
- 3) “As notas fiscais de n.º 310, 22.416, 26.039, 872, 33.17, 36.835, 40.604, 51.517, 1.782, se trata de mercadorias tributadas a alíquota de 7%, sal e leite em por, sendo que o ICMS já foi pago na entrada tendo em vista que foi adquirida a alíquota de 7% e 12%. Feita essa consideração, deve-se excluir da base de calculo o montante de imposto a pagar de R\$ 2.408,20”.
- 4) “Feitas essas considerações acima, observa-se que na planilha elaborado pelo auditor fiscal, o mesmo informar o ICMS pago nesse período foi o total de R\$7.296,49”.
- 5) “Considerando que no montante informado acima de R\$7.296,49 está também os valores da base de calculo da substituição do item 1 de valor R\$5.285,91, entende-se que a diferença de 7.296,49 (-) 5.285,91 = **2.010,57** é referente ao pagamento realizado por antecipação parcial”.

Assim, diz que, como se pode verificar no resumo abaixo e na documentação detalhada anexa, que todas as notas fiscais apontadas no auto de infração já tiveram o seus recolhimentos de tributos pagos, ficando claro que a infração é nula. A título de ilustração apresenta o quadro abaixo:

Descrição da Infração	Valor Infração apontada pelo Auditor – Total	Ajuste mediante itens acima apontado- Total	Saldo a pagar – Total
Antecipação parcial conf relatório do Auditor	24.494,37		24.494,37
Mercadorias Isentas e cobradas pelo Auditor		14.475,35	10.019,02
Mercadorias pagas por Substituição e cobradas por antecipação parcial pelo Auditor		5.285,94	4.733,08
Mercadorias tributadas a 7% e cobradas pelo Auditor a 17%, sendo que elas foram adquiridas já a 7%		2.408,20	2.324,88
Mercadorias para uso e consumo		398,02	1.926,86
ICMS pago conforme apontado do Auditor, consideração a exclusão dos pgto da substituída		2.010,57	(83,71)

Portanto, a exemplo da Infração 01, diz que a Infração 02 é improcedente, visto que recolheu todos os tributos incidentes sobre as operações, não havendo razão a aplicação de cumprimento de obrigação principal com acréscimo de multa pelo descumprimento do recolhimento.

Assim, ante a insubsistência do levantamento fiscal, bem como as razões pelas quais deve ser totalmente nulo a decisão do auto de infração, a autuada requer seja acolhido e provido a presente impugnação para reformar a decisão, reconhecendo-se a improcedência do auto de infração na totalidade, ou em caso negativo, requer a realização de nova diligência fiscal para exame da documentação fiscal, livros de registros, estoque, parcial, sob pena de cerceamento de defesa e ofensa ao princípio da verdade material.

O autuante presta Informação Fiscal à fl. 136 dizendo que o defendantee deu entrada na impugnação ao PAF acima citado, em 11/02/14. Observa que, na sua peça de defesa o procurador constituído alega que o Auto de Infração em tela, teria sido lavrado em 28/06/13, o que diz não ser verdade. Conforme se observa à folha 6, referente ao Termo de Intimação para apresentação de

Livros e Documentos, verifica-se o início de fiscalização no dia 30/09/13 e a data da lavratura do Auto de Infração é 18/12/13. Dessa maneira diz que a argumentação do defendant não procede.

Assim, em que pese terem sido apontadas várias supostas considerações de erros cometidos na lavratura do Auto de Infração 180597.0007/13-0 em tela, a Informação Fiscal acostada à fl. 136 dos autos, traz apenas a contestação quanto ao inicio da ação fiscal, como se houvera sido questionado pela defendant , para em seguida destacar que a argumentação do defendant não procede, sem, entretanto, apresentar nenhuma manifestação argumentativa do “quantum” apontado, pelo defendant, de erros na ação fiscal, indo de encontro diretamente com os termos do § 6º do art. 127 do RPAF/BA, onde dispõe que a informação fiscal deverá ser prestada com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa com fundamentação.

Isto posto, objetivando a busca da verdade material, com fulcro no § 1º, do art. 18, do RPAF, a 6ª JJF, em pauta suplementar do dia 24/04/2014, decidiu converter o presente processo em diligência ao Fiscal Autuante, para que sejam adotadas as seguintes providências:

- “**1ª Providência:** prestar informação fiscal (§ 6º do art. 127 do RPAF/BA) com clareza e precisão, abrangendo todos os aspectos da defesa acostada as fls.92 a 102 dos autos”.
- “**2ª Providência:** Comprovado de que efetivamente os argumentos de defesa, elidem totalmente ou parcialmente as infrações, desenvolver novos demonstrativos, conforme seja o caso”.

Em atendimento aos termos da diligencia acima destacada, o Fiscal Autuante à fl. 144 dos autos, diz que, examinando o PAF em tela, constatou que houve na hora da lavratura do auto de infração de nº 180597.0007/13-0, em tela, um equívoco na utilização do demonstrativo.

Inicialmente relata que houve a necessidade de elaborar uma nova planilha (fls. 145/167), para se demonstrar uma verdadeira dimensão dos créditos reclamados. Diz que, a planilha usada para dar sustentação ao auto de infração lavrado na inicial, não deveria ter sido utilizada, pois, os dados não estavam completos e tratados.

Em seguida, diz que, após o devido tratamento dos dados, houve uma diminuição expressiva dos créditos reclamados, onde, sem nenhuma outra consideração, anexa novos demonstrativos para as infrações: Demonstrativo 1 – infração 1 (fls. 157/167) e Demonstrativo 2 – infração 2 (fls. 145/156).

Daí, em pauta suplementar do dia 23/10/2014, a 5ª JJF decidiu converter o presente processo em diligência (fl. 175) ao órgão competente da INFRAZ para que seja adotada a seguinte providência:

- “**1ª Providência:** com a elaboração das novas Planilhas que fundamentam as infrações 1 e 2, na forma dos anexos acostados às fls. 145 a 167 dos autos, onde modifica os valores cobrados na ação fiscal inicial, solicitar do Fiscal Autuante elaborar os novos demonstrativos de débitos que restaram devidos para as infrações, indicando os novos valores para cada uma das competências devidas de forma clara e precisa”.
- “**2ª Providência:** após a elaboração dos novos demonstrativos de débitos das infrações pelo Fiscal Autuante, o órgão competente da INFRAZ deve cientificar o autuado, mediante intimação, do resultado da nova informação fiscal, com entrega dos documentos acostados aos autos, objeto do Auto de Infração em tela, conforme depreende os termos do § 7º do art. 127 do RPAF/BA, c/c § 1º, do art. 18, do mesmo diploma legal, com a indicação de 10 (dez) dias para se manifestar, querendo”.

Logo, às fls. 179 a 181, o Fiscal Autuante traz aos autos a informação de que os demonstrativos de débitos das infrações 1 e 2 estão apresentados às fls. 145/167 dos autos, com os seguintes destaques:

1. “as planilhas de ICMS a pagar por Antecipação Tributária sobre aquisições de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, encontram-se demonstradas às folhas 145 a 156. Para esta infração destaca que restou devido o valor R\$ 927,99 (fl.180)”.

2. “as planilhas de ICMS pago a menor referente ao exercício de 2011, encontram-se às folhas 161 a 167. Para esta infração destaca que restou devido o valor de R\$371,19 (fl. 180)”.
3. “as planilhas ICMS pago a menor devido por Antecipação Tributária em operações de aquisição interestadual de mercadorias elencadas na substituição tributária, encontram-se às folhas 157 a 160. Para esta infração destaca que restou devido o valor de R\$8,11 (fl.180)”.
Por outro lado, à fl. 184 do PAF, consta documento de A.R. emitido pela empresa Correios do Brasil, atestando o recebimento da Informação Fiscal, pelo Contribuinte Autuado, nos termos da última diligência, em que se manteve silente.

VOTO

O presente Auto de Infração reclama crédito tributário no valor total de R\$ 26.485,62, relativo às duas infrações descritas e relatadas na inicial dos autos, sendo a primeira por ter deixado de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação no valor de R\$ 1.991,25, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referentes as mercadorias relacionadas nos anexos 88 e 89; e a segunda por ter deixado de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, no valor de R\$24.494,37, referentes às mercadorias adquiridas para fins de comercialização, todas provenientes de outras unidades da Federação, respaldadas pelos demonstrativos às fls. 35/85 dos autos, tendo o defendant combatido integralmente os valores exigidos nas duas infrações.

Constatou, que o Auto de Infração nº 180597.0007/13-0, em tela, objeto do presente julgamento, foi lavrado por falta de recolhimento do imposto, tanto em relação à primeira infração, quanto à segunda infração. A primeira, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, em que as mercadorias, adquiridas de outras unidades da Federação, acobertadas pelo regime (art. 371, do RICMS/79) estaria obrigado efetuar o pagamento do imposto por substituição; e a segunda por ter adquirido mercadorias para comercialização proveniente de outras unidades da Federação, estaria obrigado a efetuar a antecipação parcial do imposto (art.125, do RICMS/79). Entretanto, tanto o demonstrativo de débito da infração 01, quanto da infração 02, indicam, diferentemente da acusação, não a falta de recolhimento do imposto, e sim, recolhimento a menor do imposto devido para as duas infrações.

Por outro lado, em sede de informação fiscal, atendendo ao pedido de diligência da 6ª JJF (fls. 140/141), o Fiscal Autuante, além de reduzir drasticamente os valores dos débitos das autuações e mudar o fulcro das autuações, traz, agora, a acusação do cometimento de 3 (três) infrações ao invés de 2 (duas) como destacado na autuação original, quais sejam: (i) ICMS a pagar por antecipação parcial (fls. 145/156) no valor total de R\$927,99; (ii) ICMS antecipação parcial pago a menor (fls.161/167) no valor total de R\$371,19; e (iii) ICMS antecipação, por substituição tributária, pago a menor no valor de R\$8,11. Tudo isso conforme os termos da nova Informação Fiscal às fls. 179/180 dos autos.

Isto posto, a autuação contém dois vícios jurídicos que afetam a sua eficácia. Primeiro, porque a imputação é imprecisa, em que, na descrição dos fatos, afirma que o sujeito passivo deixou de efetuar o recolhimento do imposto, porém os demonstrativos que fundamentam as duas infrações não indicam que o sujeito passivo não recolhera o imposto, e sim, de que recolhera a menos os impostos cobrados. Segundo, em sede de informação fiscal, diferentemente da autuação original, o autuante traz aos autos 3 (três) situações de irregularidade fiscal, que remanesceram após as correções suscitadas pelo defendant, ou seja, ICMS antecipação parcial a pagar no valor de R\$927,99, ICMS antecipação parcial pago a menor no valor de R\$371,19 e ICMS antecipação, por substituição tributária, pago a menor no valor de R\$8,11.

O lançamento de crédito tributário é um ato vinculado, devendo a autoridade fiscalizadora agir nos estritos termos da legislação. Além das regras de direito material, que dizem respeito a ser ou não devido o imposto, existem regras de direito formal, que determinam como deve proceder o agente fiscal na constituição do crédito. É nulo o lançamento efetuado sem que se saiba qual a

natureza da imputação e qual o critério adotado na determinação do valor do débito (art. 18, IV, “a”, do RPAF/99).

É, também, inviável o saneamento (art. 18, § 1º, do RPAF/99) do presente Auto de Infração, haja vista que a ação fiscal foi desenvolvida de forma inadequada, acarretando incerteza cuja elucidação, nestes autos, implicaria uma nova ação fiscal, que, aliás, já fora objeto de diligência fiscal, a qual não surtiu o efeito desejável.

Por todo o exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº **180597.0007/13-0**, lavrado contra **EDNALDO BRANDÃO GOMES ME**.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de julho de 2015.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOÃO VICENTE COSTA NETO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS OLIVEIRA – JULGADOR