

A. I. N° - 108529.0401/15-6  
AUTUADO - ARCELORMITTAL BRASIL S/A  
AUTUANTE - GILMÁRIO MACÊDO LIMA  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 22.09.2016

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0154-02/16**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. DIFERENÇA DE ENTRADA MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA QUE AS SAÍDAS. Comprovado erro na apuração do débito. Revisão fiscal realizada pelo autuante acatou, parcialmente, os argumentos defensivos, reduzindo o valor autuado. Infração parcialmente mantida. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS. Comprovado erro na apuração do débito. Revisão fiscal realizada pelo autuante acatou, parcialmente, os argumentos defensivos, reduzindo o valor autuado. Infração parcialmente mantida. 3. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado e ao crédito indevido em multa por descumprimento de obrigação acessória equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96. Infração mantida. Negado o pedido de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 09/12/2015, para constituir o crédito tributário no valor histórico de R\$1.658.654,40, em decorrência das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 01 – 04.05.05 - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício (2012 e 2013). Valor histórico autuado R\$1.447.168,85.

INFRAÇÃO 02 – 07.02.02 – Retenção a menos do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado. Valor histórico autuado R\$121.201,35.

INFRAÇÃO 03 – 07.15.03 – Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da

Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Valor histórico autuado R\$90.284,20.

Em sua defesa o autuado, folhas 41 a 55, mediante advogado habilitado nos autos, argui a insubsistência do crédito tributário atrelado à denominada infração 01, em razão de equívocos nos levantamentos de dados deixando de observar premissas formais e circunstâncias específicas das operações desenvolvidas.

Salienta que ao realizar a conferência das entradas e saídas de mercadorias contabilizadas, o Fisco não se atreve à circunstância de que diversas das operações analisadas consistem em *Venda à Ordem*, considerando em suas apurações ambas as Notas Fiscais que são emitidas para lastreá-las. Como se sabe, na prática comercial é comum as empresas utilizarem a Venda à Ordem, ou venda por conta e ordem de terceiros. Neste caso, o adquirente original indica um terceiro como destinatário efetivo da mercadoria, a quem o fornecedor entregará o bem (o qual, portanto, não transita pelo estabelecimento daquele).

Ressalta que para formalizar a operação mercantil, o fornecedor, no caso a ora Impugnante, emite duas notas fiscais:

- 1) *Nota Fiscal de Venda, com todos os requisitos, para o adquirente original – CFOP's 5119 ou 6119 (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros entregue ao destinatário por conta e ordem do adquirente originário, em venda a ordem, em saídas para o Estado ou outros Estados) e;*
- 2) *Nota fiscal para acompanhar o trânsito real da mercadoria, com todos os requisitos, para o destinatário real da mercadoria, por Conta e Ordem do adquirente original – CFOP's 5923 ou 6923 (remessa de mercadoria por conta e ordem de terceiros, em venda à ordem, em saídas para o Estado ou outros Estados).*

Aduz que, no âmbito da fornecedora, são emitidas duas notas fiscais retratando a mesma operação (docs. 03). A título de exemplo, anexou as Notas Fiscais n.ºs 21492 (CFOP 5119) e 21491 (CFOP 5923) (docs. 03 – NFs 21492 e 21491), emitidas para formalizar a operação de venda a ordem da mercadoria de código 101894, objeto da verificação de quantitativo pela Fiscalização. Nota que ambas declinam no campo *Informações Complementares* todas as informações referentes à operação:

- (i) *A NF 21492 emitida em 17.01.2012 pela Impugnante, fornecedora, à SSB Empreendimento Imobiliário, Adquirente, consignou: "VENDA A ORDEM: As mercadorias estão sendo entregues por sua conta à FERROPONTO LTDA (...) NF referência: 002191";*
- (ii) *A NF 21491 emitida em 17.01.2012 pela Impugnante, fornecedora, à FERROPONTO LTDA., Destinatária, consignou: "REMESSA A ORDEM: Os materiais estão sendo entregues a ordem de SSB EMPREENDIMENTO IMOBILIARIO (...)"*

Realça que esse é o procedimento adotado pela Impugnante, na forma do artigo 413, I e II, do RICMS/BA, aplicável na ocasião, em relação a todas as operações dessa natureza, o que poderá, inclusive, ser corroborado pela prova pericial, desde então requerida. Contudo, ao realizar a auditoria no estabelecimento da ora Impugnante, a Fiscalização não levou em conta a correspondência entre a Nota Fiscal de Venda (CFOP's 5119 ou 6119) e de sua respectiva Nota Fiscal de Remessa (trânsito) (CFOP's 5923 ou 6923), incluindo ambas, como se independentes fossem e relativas a duas operações distintas, para fins do levantamento do estoque e apuração do crédito tributário ora combalido.

Registra que se verifica do Demonstrativo “*Omissão de saída/entrada apurada mediante levantamento quantitativo de estoques – Lista geral de omissões*” do período de 01.01.2012 a 31.12.2012, elaborado pela Fiscalização, teria sido identificada omissões na escrituração de operações resumidas da seguinte forma, de acordo com o código da mercadoria:

CÓDIGO	ENTRADA	ESTOQUE INICIAL	SAÍDAS	ESTOQUE FINAL	Quantidade de Omissões
101894	366.244,00	61.078,75	<b>773.790,000</b>	29.361,94	375.829,190
101917	581.221,00	146.899,22	<b>15.24.236,000</b>	93.332,07	889.447,860
111143	-	1.077,12	<b>868,000</b>	1.020,00	810,880
176589	239.801,00	58.662,66	<b>649.848,000</b>	30.400,57	381.784,910
176590	371.831,00	35.820,03	<b>819.946,000</b>	59.024,15	471.319,110
176591	301.959,00	18.081,53	<b>765.070,000</b>	51.889,59	496.919,060
176795	192.636,00	3.799,56	<b>763.878,000</b>	63.822,45	631.264,890
176807	340.666,00	38.302,31	<b>796.187,000</b>	40.975,73	458.194,420
176814	866.042,00	134.993,54	<b>1.634.971,000</b>	145.477,58	779.413,040
176820	70.500,00	-	<b>81.178,000</b>	6.406,74	17.084,740
176821	30.660,00	-	<b>4.784,000</b>	29.187,80	3.311,800
176822	553.650,00	124.506,26	<b>1.007.269,000</b>	143.178,18	472.290,920
176823	1.241.132,00	171.061,26	<b>2.621.393,000</b>	200.573,02	1.409.772,760
176826	258.799,00	67.534,88	<b>594.374,000</b>	80.893,53	348.933,650
209911	.688.875,00	286.086,82	<b>3.557.348,000</b>	211.466,67	1.793.852,850
211109	.637.767,00	115.765,45	<b>2.821.548,000</b>	257.216,66	1.325.232,210

Destaca que os quantitativos apurados como *SAÍDAS*, acima indicados, entretanto, como esclarecido, decorrem da duplicação de uma mesma operação. Sustenta que, se for levado em conta a natureza das operações realizadas no exercício com tais mercadorias e o fato de que elas resultaram na formalização, pela Impugnante, de duas notas fiscais – de venda e remessa – como determinado pela legislação, o resultado do levantamento quantitativo das saídas seria (doc. 04, aba *Diferenças Apuradas 2012*):

CÓDIGO	ENTRADA	ESTOQUE INICIAL	SAÍDAS	ESTOQUE FINAL
101894	366.244,00	61.078,75	394.578,00	29.361,94
101917	581.221,00	146.899,22	769.872,00	93.332,07
111143	-	1.077,12	434,00	1.020,00
176589	239.801,00	58.662,66	329.338,00	30.400,57
176590	371.831,00	35.820,03	416.149,00	59.024,15
176591	301.959,00	18.081,53	391.793,00	51.889,59
176795	192.636,00	3.799,56	385.806,00	63.822,45
176807	340.666,00	38.302,31	404.026,00	40.975,73
176814	866.042,00	134.993,54	819.228,00	145.477,58
176820	70.500,00	-	40.589,00	6.406,74
176821	30.660,00	-	2.392,00	29.187,80
176822	553.650,00	124.506,26	503.946,00	143.178,18
176823	1.241.132,00	171.061,26	1.314.717,00	200.573,02
176826	258.799,00	67.534,88	297.187,00	80.893,53
209911	1.688.875,00	286.086,82	1.781.736,00	211.466,67
211109	1.637.767,00	115.765,45	1.411.065,00	257.216,66

Afirma que o mesmo equívoco foi identificado para o período compreendido entre 01.01.2013 e 31.12.2013, conforme retratado na planilha anexa (doc. 04, aba *Diferenças Apuradas 2013*).

Acrescenta que, além da contabilização em dobro das quantidades, conforme explicitado acima, o levantamento quantitativo procedido também não se legitima, na forma como foi realizado, porque a Fiscalização não observou, efetivamente, as espécies de mercadorias. É que ao se fixar tão somente na consolidação por código do material, deixou de atentar para os movimentos internos no estoque de mera alteração na numeração dos códigos, o chamado “*Movimento 309*”, em que um mesmo material passa a ser identificado com outro código sequencial.

Diz ser evidente que essa reclassificação que acabou não sendo levada em conta pela Fiscalização resultou em indevida duplicação da contagem de mercadorias e, por conseguinte, na conclusão de falta de emissão de documentos fiscais na entrada ou saída, ante a suposição de entradas de determinados produtos que não aconteceram (pois estes foram fruto da transformação de um produto original, acrescidos ao estoque inicial por movimentação interna, e não NF), e saídas que não foram efetivadas, de fato (à medida que a redução do estoque no inventário derivou não de uma saída, em si, mas da alteração do código do mesmo produto).

Realça que apenas mediante a correlação entre os códigos inicial e derivado do produto seria possível afirmar, com absoluta segurança, a presença de operações desacobertadas de documento fiscal, o que não ocorreu. Enfim, diz que a origem da divergência com relação a alguns produtos (ou, pelo menos parte dela, já que cometidos outros equívocos pela Fiscalização, conforme acima apontados) repousaria no fato de que se adota código interno diverso para uma mesma mercadoria, o que foi totalmente desconsiderado para a lavratura do auto de infração.

Assevera que este é o caso, pelo menos, dos seguintes produtos, conforme telas descriptivas do sistema da Impugnante, que não deixam qualquer margem de dúvida quanto a reciprocidade entre um código e outro (docs. 05, em anexo):

- *O produto classificado sob o código 176507 "CA60 5,00 ROLO 2000 KG NERVURADO" foi reclassificado para o código 101917 "CA60 5,00 ROLO 1500 KG ESTOCADOR".*
- *O produto classificado sob o código 101769 "CA50 6,30 MM RETO 12,0 M FX 2500 KG" foi reclassificado para o código 176589 "CA50 6,30 MM RETO 12,0M 2,5T BP".*
- *O produto classificado sob o código 101785 "CA50 8,00 MM RETO 12,0 M FX 2500 KG" foi reclassificado para o código 176590 "CA50 8,00 MM RETO 12,0M 2,5T BP".*
- *O produto classificado sob o código 101802 "CA50 10,00 MM RETO 12,0 M FX 2500 KG" foi reclassificado para o código 176591 "CA50 10,00 MM RETO 12,0M 2,5T BP".*
- *O produto classificado sob o código 101837 "CA50 16,00 MM RETO 12,0 M FX 2500 KG" foi reclassificado para o código 176795 "CA50 16,00 MM RETO 12,0 M FX 2500 KG BP".*
- *O produto classificado sob o código 101870 "CA50 25,00 MM RETO 12,0 M FX 2500 KG" foi reclassificado para o código 176823 "CA50 25,00 MM RETO 12,0 M FX 2500 KG BP".*
- *O produto classificado sob o código 101878 " CA50 32,00 MM RETO 12,0 M FX 2500 KG" foi reclassificado para o código 176826 "CA50 32,00 MM RETO 12,0 M FX 2500 KG BP". O produto classificado sob o código 101768 " CA50 6,30 MM RETO 12,0 M FX 1000 KG" foi reclassificado para o código 176589 "CA50 6,30 MM RETO 12,0M 2,5T BP". Entende que sanadas as inconsistências dos critérios adotados pela Fiscalização para o levantamento quantitativo de estoques, passando a:*

- (i) identificar a natureza das operações de venda a ordem, correlacionando as Notas Fiscais de venda com as Notas Fiscais de remessa, e
- (ii) observar a singularidade da reclassificação dos códigos de diversos materiais, não subsistirá a quantidade de omissões presumida pelo Fisco, na qual se baseou para apuração do crédito tributário afeto à Infração 01.

Esclarece, ainda, que a aparente diferença efetivamente identificada – ínfima em relação àquela aventada na autuação – conforme a própria Impugnante esclarece em seu demonstrativo de item por item (doc.04), é meramente formal e foi devidamente tratada através de ajuste de estoque, consoante também poderá ser ratificado em procedimento pericial.

Em relação à infração 02, aduz ser insubstancial o crédito tributário atrelado à denominada infração, pois o autuado efetuou o recolhimento da integralidade do ICMS devido – próprio e ST.

Observa que ao fazer a identificação dos valores efetivamente pagos pela Impugnante o Fisco apenas considerou o montante pago a título de ICMS Substituição Tributária, enquanto que para a apuração do *ICMS A ANTECIPAR AUDITADO* levou em conta a totalidade do ICMS devido para a operação – ICMS próprio e ICMS ST, resultando, por óbvio, em diferenças a menor no recolhimento.

Traz, a título de exemplo elucidativo para a peça, o mês de 01.2012, para o qual o Fisco apurou diferença ICMS de R\$ 6.625,37:

MÊS	ANO	ICMS A ANTECIPAR AUDITADO	ICMS ANTECIPADO	DIFERENÇA ICMS
1	2012	8.932,32	2.356,95	6.625,37

Aduz que o demonstrativo “*Retenção Tributária do ICMS recolhido a menor – Lista de notas fiscais/itens de saídas*” elaborado para cálculo do *ICMS A ANTECIPAR AUDITADO* ou *ICMS DEBITADO*, constante da última coluna de referida planilha, considerou o *valor total dos produtos, a base de cálculo ajustada* – redução e MVA – e *aplicação da alíquota de 17%*, ou seja, o ICMS próprio e ST, exatamente como constou das notas fiscais. Com esses dados é que se chegou ao montante total do ICMS devido de R\$ 8.932,32 para o mês de 01.2012, no caso trazido como exemplo.

Argumenta que, entretanto, para identificar o montante pago para o mesmo mês, apenas elevou aquele que no SPED constou da rubrica “*APURAÇÃO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA*”, no valor de R\$ 2.356,95, simplesmente omitindo-se que na “*APURAÇÃO DO ICMS – OPERAÇÕES PRÓPRIAS*”, subitem “*Valor total dos débitos por saídas e prestações com débito do imposto*”.

Destaca que no total de R\$ 646.465,55 (docs. 06 – recibos de transmissão SPED 2012 e 2013), também estavam incluídos os valores ICMS que compuseram o total de ICMS devido - ou chamado pelo fisco como *DEBITADO*, no seu demonstrativo - e efetivamente quitado (via ‘compensação’, pela não cumulatividade, com o total dos créditos por entradas e aquisições com crédito do imposto e via pagamento) (docs. 07 – livros registro apuração do ICMS 2012, por amostragem).

Acrescenta que essa segregação no SPED de ICMS geral e ICMS ST retrata exatamente a forma como tais rubricas são consignadas nas notas fiscais de saída/venda, conforme se observa das cópias em anexo (docs. 08 – livro de registro de NF’s de saída com ST de 2012/2013 e das NF’s 21274, 21416 e 21291, por amostragem).

Destaca que tal equívoco – decorrente da não colação dos valores efetivamente apurados e pagos a título de ICMS para consolidação do *ICMS ANTECIPADO* - acabou sendo adotado pelo Fisco em todos os períodos dos quais decorrem as diferenças da suposta Infração 02.

Sintetiza que o Fisco adotou diferentes critérios para apuração do valor devido e do valor quitado (antecipado), gerando essa “*atecnia*” na indevida imputação de recolhimento a menor do ICMS.

Registra que a despeito de a Suplicante juntar nesta oportunidade alguns dos documentos demonstrativos por amostragem, todas as demais notas fiscais e eventuais outros documentos contábeis aptos a evidenciar o equívoco do procedimento encontram-se à disposição para análise – inclusive por se tratar de notas fiscais eletrônicas -, e para a perícia contábil, o que desde já requer, com vistas a demonstrar que o total do ICMS devido nas referidas saídas - e nas subsequentes - já foi devidamente retido e recolhido, inexistindo crédito tributário em aberto quanto as operações objeto da chamada Infração 02.

Em relação à infração 03, aduz insubsistência do crédito tributário atrelado à denominada, razão de:

“DA DESCONSIDERAÇÃO DO REGIME PRÓPRIO A OPERAÇÕES, NÃO SUBMETIDAS A ANTECIPAÇÃO PARCIAL / ADIMPLEMENTO INTEGRAL DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES / EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO / ERROS NA FORMA DE CÁLCULO DA MULTA”

Ressaltar que a fiscalização ao elencar, indistintamente, todas as operações de aquisição de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação com fins de comercialização, simplesmente não se desincumbiu da verificação da efetiva submissão das mesmas aos requisitos de sujeição ao regime de antecipação parcial do ICMS ou de avaliar situações específicas tratadas na legislação de regência que afastam sua aplicação.

Ressalta que dispõem a Lei 7.014/96 e o RICMS/BA, respectivamente:

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

*I - isenção;*

*II - não-incidência;*

*III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.”*

Aduz que não observando os termos da norma do §1º acima transcrita, não cuidou o Fisco, na forma que lhe compete a teor do artigo 142, do Código Tributário Nacional – CTN, de efetivamente cumprir seu desiderato relativamente às operações listadas no anexo que sustenta a denominada Infração ora em comento, mediante a confirmação da natureza das operações desenvolvidas a posteriori pelo autuado.

Salienta que substancial parcela das mercadorias comercializadas pela Impugnante sujeitam-se a substituição tributária ou base de cálculo para o ICMS reduzida, consoante diversos Protocolos/Convênios vigentes.

Entende que, além disso, ainda que se tenha em mente ser legítima a cobrança do ICMS por substituição tributária do industrial, atacadista ou de outra categoria de contribuintes que realize operações interestaduais, a antecipação tributária em relação às mercadorias adquiridas afigura-se indevida no caso de venda do produto para consumidores finais, à medida que em se não havendo operação posterior, não caberia à Impugnante a obrigação de antecipar, seja a substituição por antecipação, seja pela substituição propriamente dita, o tributo nestes casos (ex vi, a título de exemplo, as NF's 22833, 22957 e 22878, que anexa. Tal circunstância poderá ser corroborada por prova pericial desde já requerida, apta a demonstrar as subsequentes operações desenvolvidas pela Impugnante com relação às mercadorias listadas no comentado anexo, até porque não há dúvida de que mesmo em se configurando atacadista, não deixa, muitas das vezes, de promover vendas a consumidores finais.

Diz que o ICMS devido relativamente à subsequente operação desenvolvida pela Impugnante com as mercadorias adquiridas dos outros Estados da Federação foi adimplido inteiramente, de forma que, tendo sido concluída toda a cadeia de operações a partir da entrada da mercadoria no território baiano não remanesce oportunidade para se suscitar essa parcela de antecipação e, consequentemente, a multa acessória dela decorrente. As multas previstas para o descumprimento de obrigações tributárias principais existem em função destas, e encontram fundamento de validade enquanto aquelas subsistirem. São, por excelência e natureza, elemento acessório à obrigação principal descumprida, criadas para estimular sua observância. Cita doutrina para embasar sua alegação.

Aduz que a sanção será, pois, consequência lógica do descumprimento da obrigação enquanto o ordenamento entender deva ser garantida a eficácia da norma impositiva (da obrigação), ou enquanto aquela perdurar. Em sendo assim, com o encerramento da fase de tributação relativamente à adquirente da mercadoria, no caso a ora Impugnante, a razão de ser da incidência de dita penalidade **não persiste**, pois não há mais que se falar em obrigação de antecipar um tributo que, em verdade, já estará apurado com a operação de saída subsequente, restando, apenas, a própria obrigação principal a ser cumprida, ou não, como no caso.

Acrescenta que, por fim, quanto ao próprio cálculo da penalidade pretendida, observa do Demonstrativo de Débito, ao consolidar o crédito tributário autuado, computa acréscimo moratório sobre a multa referente a este item da autuação desde a data da ocorrência das operações. Entretanto, ainda que, *ad argumentandum tantum*, se confirme a penalidade, não é de se prevalecer tal critério, à medida que se tratando de crédito independente daquele relacionado ao ICMS propriamente dito, seu vencimento é de ser considerado a partir do seu lançamento de ofício e término do prazo concedido para pagamento, ou seja, fevereiro de 2016, já que o Auto de Infração foi cientificado à empresa em 12.2015.

Reitera o pedido de perícia apresentando quesitos às folhas 53 e 54 dos autos.

Ao final, requer o acolhimento da defesa.

Na informação fiscal, fls. 336 a 339, o autuante, em relação a infração 01, aduz que após analisar as alegações da autuada, acatou as informações prestadas, refazendo o levantamento quantitativo de estoque dos exercícios 2012 e 2013, retirando as notas fiscais com CFOPs 5923 e 6923, e agrupando as mercadorias conforme reclassificação interna da empresa (fls. 181 a 192). Restando ainda, um ICMS reclamado no exercício de 2012 no valor de R\$33.939,46 e em 2013 no valor de R\$15.962,35.

Quanto à infração 02, aduz que ao verificar as alegações da autuada, retificou os demonstrativos da substituição tributária acrescentando a coluna ICMS (imposto normal destacado nas notas fiscais e devidamente recolhido). Restando ainda, um ICMS reclamado no exercício de 2013 no valor de R\$1.940,78.

Relativamente à infração 03, aduz que conforme Art. 352-A, do RICMS/97 e o Art. 12-A da Lei 7.014/96, nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente e que se não for recolhido tempestivamente será cobrado multa de 60%, conforme Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, entendendo que não há o que se falar que é indevida o pagamento da antecipação parcial, conforme alegada pela defendant.

Assevera que todas as mercadorias constantes dos demonstrativos da antecipação parcial são produtos tributáveis.

Assim, opina pela manutenção integralmente a infração 03.

Ante o exposto, opina pela “PARCIALMENTE PROCEDENTE a INFRAÇÃO 01 – 04.05.05 e a INFRAÇÃO 02 – 07.02.02 e TOTALMENTE PROCEDENTE a INFRAÇÃO 03 – 07.15.03.”

Às folhas 340 a 341 acostou novos demonstrativos relativos à infração 02. Às folhas 342 a 344 acostou Recibos de Arquivos Eletrônicos constando o recebimento pelo contribuinte autuado.

Às folhas 355 e 356, o autuado foi intimado para se manifestar sobre a informação fiscal, tendo recebido cópia da mesma e dos novos levantamentos.

Em nova manifestação defensiva, fls. 358 a 360, o autuado registra que o próprio Auditor reconheceu erro nos dados considerados para cálculo da exigência, entretanto, em que pese o acatamento parcial no que toca as *infrações 01 e 02*, **ainda subsiste irregularidade no lançamento**, de modo que os valores mantidos continuam em desacordo com a legislação de regência, estando preservadas as razões para o pleito de cancelamento total da autuação. Para assim demonstrar a Autuada reitera o pedido de produção de prova pericial, tal como requerido na Impugnação, a fim de que o perito nomeado apure se realmente as diferenças apontadas na manifestação fiscal subsistem.

Argumenta que o auditor não considerou o fato de que a aparente diferença identificada, ínfima em relação àquela aventada na autuação, poderia ser justificada através de ajustes de estoque efetivados, e tampouco identificou diversas outras operações em que o ICMS devido já havia sido destacado, consoante também poderá ser ratificado em procedimento pericial.

Em relação à infração 03, reitera que substancial parcela das mercadorias comercializadas pela Impugnante se sujeita à substituição tributária ou base de cálculo reduzida, não há que se falar em obrigatoriedade de recolher antecipadamente o ICMS, nos termos da própria legislação acima apontada que trouxe a previsão do instituto, e como conseqüário, a multa aplicada pelo Fisco deve ser afastada, em razão da incorreção de seu fato gerador.

Reitera, ainda, que caso se entenda pela manutenção desta específica infração, *ad argumentandum tantum*, não deve prevalecer o próprio cálculo da multa cominada, na medida em que o fisco computou acréscimo moratório sobre o valor da penalidade, ao passo que, em se tratando de crédito equivalente à multa - independente do ICMS a ela relacionado - propriamente dito, seu vencimento é de ser considerado a partir do vencimento do prazo concedido para seu pagamento, contido no lançamento de ofício, ou seja, fevereiro de 2016, já que o Auto de Infração foi cientificado à empresa em 12.2015.

Requer que seja julgada inteiramente procedente a defesa, com o cancelamento integral do Auto de Infração.

Às folhas 364 a 367, o autuante reproduziu a informação fiscal prestada anteriormente e ao tratar da infração 02, ressaltou que:

Verificada as alegações da autuada, retificamos os demonstrativos da substituição tributária acrescentando a coluna ICMS (imposto normal destacado nas notas fiscais e devidamente recolhido). Restando ainda, um ICMS reclamado no exercício de 2013 no valor de R\$1.940,78.

Ressalto que no demonstrativo “*Retenção Tributária do ICMS recolhido a menor – Lista de notas fiscais/itens de saídas*” que está contido no CD (fl. 354) cometemos o equívoco na coluna ANO ao relacionarmos 2012.

Como consta no referido demonstrativo o Período compreendido é de: **01-01-2013 a 31-12-2013**. Tendo em vista que este lapso em nada prejudicou a manifestação do contribuinte, fica feita a ressalva para melhor compreensão da análise dos Senhores Julgadores.

## VOTO

Inicialmente, verifico, no presente PAF, a identificação do sujeito passivo, as descrições das infrações, dos dispositivos da legislação tributária inerentes ao enquadramento e à tipificação da multa. Há indicação da base de cálculo, alíquota e valor do imposto exigido, o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos fatos, normas e documentos, bem como de seus dados, assim como indica o supedâneo jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de Direito Administrativo ou Tributário, em especial os do Processo Administrativo Fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, permitindo ao impugnante o exercício do seu direito de defesa e do contraditório, visivelmente caracterizados pelos aspectos abordados na impugnação, bem como pela narrativa dos fatos e correspondente infrações imputadas, motivo pelo qual a lide está apta ao seu deslinde.

Quanto ao pedido de perícia, formulado pelo autuado, indefiro, haja vista que os elementos de prova constantes nos autos são suficientes para a formação da minha convicção, e a prova do fato não depende de conhecimento especial de técnicos, conforme previsto no art. 147, inciso II, “a” e “b”, do RPAF/99. Cabendo registrar que foi realizada revisão fiscal pelo próprio autuante, resultando na redução do valor histórico autuado na infração 01 de R\$1.447.168,85 para R\$49.901,81 e na redução da infração 02 de R\$121.201,35 para R\$1.940,78, ademais, ao se manifestar sobre esses novos levantamentos o contribuinte autuado em que pese ter recebido os novos levantamentos fiscais, não apontou, de forma objetiva, nenhum dado que tenha sido considerado de forma equivoca ou que não tenha constado do levantamento revisado, atitude defensiva verificada também em relação à infração 03, nas duas peças defensiva, ônus do qual, como visto, não se

desincumbiu o recorrente. Aplicando-se, assim, o disposto nos art. 142 e 143 do RPAF/BA, abaixo reproduzidos:

*“Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Art. 143. A simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.”*

No mesmo sentido, o art. 123, do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações.

No mérito propriamente dito, na infração 01 é imputado ao sujeito passivo a falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada - com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas no mesmo exercício (2012 e 2013).

Em sua defesa o sujeito passivo destacou que ao realizar a conferência das entradas e saídas de mercadorias contabilizadas, o Fisco não se ateve à circunstância de que diversas das operações analisadas consistem em *Venda à Ordem*, considerando em suas apurações ambas as Notas Fiscais que são emitidas para lastreá-las. Neste caso, o adquirente original indica um terceiro como destinatário efetivo da mercadoria, a quem o fornecedor entregará o bem (o qual, portanto, não transita pelo estabelecimento daquele). Realça que esse é o procedimento adotado pela Impugnante, na forma do artigo 413, I e II, do RICMS/BA, aplicável na ocasião, em relação a todas as operações dessa natureza, o que poderá, inclusive, ser corroborado pela prova pericial, desde então requerida. Contudo, ao realizar a auditoria no estabelecimento da ora Impugnante, a Fiscalização não levou em conta a correspondência entre a Nota Fiscal de Venda (CFOP's 5119 ou 6119) e de sua respectiva Nota Fiscal de Remessa (trânsito) (CFOP's 5923 ou 6923), incluindo ambas, como se independentes fossem e relativas a duas operações distintas, para fins do levantamento do estoque e apuração do crédito tributário ora combalido. Acrescenta que, além da contabilização em dobro das quantidades, conforme explicitado acima, o levantamento quantitativo procedido também não se legitima, na forma como foi realizado, porque a Fiscalização não observou, efetivamente, as espécies de mercadorias. É que ao se fixar tão somente na consolidação por código do material, deixou de atentar para os movimentos internos no estoque de mera alteração na numeração dos códigos, o chamado “*Movimento 309*”, em que um mesmo material passa a ser identificado com outro código sequencial. Indicando exemplos para comprovar suas alegações, já devidamente detalhado no Relatório acima.

Por sua vez o autuante na informação fiscal aduziu que após analisar as alegações do contribuinte, acatou as alegações da defesa, refazendo o levantamento quantitativo de estoque dos exercícios 2012 e 2013, retirando as notas fiscais com CFOPs 5923 e 6923, e agrupando as mercadorias conforme reclassificação interna da empresa (fls. 181 a 192). Restando ainda, um ICMS reclamado no exercício de 2012 no valor de R\$33.939,46 e em 2013 no valor de R\$15.962,35.

Portanto, acolho integralmente o resultado da revisão fiscal realizada pelo próprio autuante que resultou na redução do valor histórico autuado R\$1.447.168,85 para R\$49.901,81, a qual foi realizada com base nos registro, livros e documentos fiscais do autuado, confrontando com os argumentos defensivos e levantamentos iniciais, resultando em novos levantamentos que foram entregues ao contribuinte autuado. Ademais, a manifestação defensiva apresentada após a revisão fiscal, em que pese ter recebido os novos levantamentos fiscais, não apontou, de forma objetiva, nenhum dado que tenha sido considerado de forma equivoca ou que não tenha constado do levantamento revisado.

Logo, à infração 01 restou parcialmente caracterizada, conforme abaixo:

INSCRIÇÃO 01	ICMS DEVIDO
EXERCÍCIOS 2012	33.939,46
EXERCÍCIOS 2013	15.962,35
TOTAL	49.901,81

Na infração 02 é imputado ao autuado ter retido e recolhido a menos do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste estado.

Em sua defesa o autuado observa que ao fazer a identificação dos valores efetivamente pagos pela Impugnante o Fisco apenas considerou o montante pago a título de ICMS Substituição Tributária, enquanto que para a apuração do *ICMS A ANTECIPAR AUDITADO* levou em conta a totalidade do ICMS devido para a operação – ICMS próprio e ICMS ST, resultando, por óbvio, em diferenças a menor no recolhimento, citando como exemplo os valores do mês de janeiro de 2012, conforme detalhado no Relatório do presente Acórdão. Destaca, ainda, que no total de R\$646.465,55 (docs. 06 – recibos de transmissão SPED 2012 e 2013), também estavam incluídos os valores ICMS que compuseram o total de ICMS devido - ou chamado pelo fisco como *DEBITADO*, no seu demonstrativo - e efetivamente quitado (via ‘compensação’, pela não cumulatividade, com o total dos créditos por entradas e aquisições com crédito do imposto e via pagamento) (docs. 07 – livros registro apuração do ICMS 2012, por amostragem). Acrescentou que essa segregação no SPED de ICMS geral e ICMS ST retrata exatamente a forma como tais rubricas são consignadas nas notas fiscais de saída/venda, conforme se observa das cópias em anexo (docs. 08 – livro de registro de NF's de saída com ST de 2012/2013 e das NF's 21274, 21416 e 21291, por amostragem). Registrhou que a despeito de a Suplicante juntar nesta oportunidade alguns dos documentos demonstrativos por amostragem, todas as demais notas fiscais e eventuais outros documentos contábeis aptos a evidenciar o equívoco do procedimento encontram-se à disposição para análise, inclusive por se tratar de notas fiscais eletrônicas.

Por sua vez, o autuante, na primeira informação fiscal, fls. 336 e 339, afirmou que ao verificar as alegações da autuada, retificou os demonstrativos da substituição tributária acrescentando a coluna ICMS (imposto normal destacado nas notas fiscais e devidamente recolhido). Restando ainda, um ICMS reclamado no exercício de 2013 no valor de R\$1.940,78.

Cabe registrar que o autuante, em sua informação fiscal às folhas 364 a 367, ao tratar da infração 02, ressaltou que:

Verificada as alegações da autuada, retificamos os demonstrativos da substituição tributária acrescentando a coluna ICMS (imposto normal destacado nas notas fiscais e devidamente recolhido). Restando ainda, um ICMS reclamado no exercício de 2013 no valor de R\$1.940,78.

Ressalto que no demonstrativo “*Retenção Tributária do ICMS recolhido a menor – Lista de notas fiscais/itens de saídas*” que está contido no CD (fl. 354) cometemos o equívoco na coluna ANO ao relacionarmos 2012.

Como consta no referido demonstrativo o Período compreendido é de: **01-01-2013 a 31-12-2013**. Tendo em vista que este lapso em nada prejudicou a manifestação do contribuinte, fica feita a ressalva para melhor compreensão da análise dos Senhores Julgadores.

Concordo com o autuante que esse fato não apresentou nenhuma dificuldade para o entendimento do contribuinte autuado em relação os fatos e valores apurados.

Portanto, acolho integralmente o resultado da revisão fiscal realizada pelo próprio autuante que resultou na redução do valor histórico autuado R\$121.201,35 para R\$1.940,78, a qual foi realizada com base nos registro, livros e documentos fiscais do autuado, confrontando com os argumentos defensivos e levantamentos iniciais, resultando em novos levantamentos que foram entregues ao contribuinte autuado. Ademais, a manifestação defensiva apresentada após a revisão fiscal, em que pese ter recebido os novos levantamentos fiscais, não apontou, de forma objetiva, nenhum dado que tenha sido considerado de forma equivoca ou que não tenha constado do levantamento revisado.

Ante o exposto, à infração 02 restou parcialmente caracterizada, no valor de R\$1.940,78, conforme abaixo:

MÊS/ANO	ICMS DEVIDO
JAN-13	99,82
FEV-13	138,08
MAR-13	86,35
ABR-13	214,35
MAI-13	16,39
JUN-13	406,16
JUL-13	226,87
AGO-13	33,79
SET-13	310,00
OUT-13	80,87
NOV-13	127,34
DEZ-13	200,76
TOTAL	1.940,78

Na infração 03 é aplicada multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente.

Em sua defesa o autuado salienta que substancial parcela das mercadorias comercializadas sujeitam-se a substituição tributária ou base de cálculo para o ICMS reduzida, consoante diversos Protocolos/Convênios vigentes. Como exemplo da substituição tributária citou as Notas Fiscais nºs 22833, 22957 e 22878. Alega, ainda, que apesar de ser atacadista não deixa de promover vendas a consumidores finais. Aduz que não cabe a aplicação da multa pois a obrigação principal foi atendida.

Entendo que o argumento defensivo de que parcela das mercadorias comercializadas pelo autuado sujeitam-se a substituição tributária não é capaz de elidir a autuação, uma vez que ao analisar os documentos fiscais citados e acostado pela defesa, DANFE's das Notas Fiscais nºs 22833, 22957 e 22878, observo que, ao contrário do alegado pela defesa, nesses documentos não contam nenhum dado relativo ou indicativo de que foram de operações enquadrados na substituição tributária. Ao contrário, o ICMS constante no documento é o relativa ao ICMS Normal, no valor de R\$667,42, para o NFe nº 22833, cópia acostada à folha 331 dos autos, sendo o mesmo procedimento para outras duas notas citadas pela defesa.

Embora consta nos referidos documentos fiscais a informação de redução de base de cálculo, devo registrar que esses documentos são de Saídas de Mercadorias, portanto, logicamente, não constam do levantamento fiscal, uma vez que apuração do ICMS devido por Antecipação Parcial é realizada com base nas notas fiscais de entradas de mercadorias, sendo sua base de cálculo definida na forma do inciso III do artigo 23, c/c com o artigo 12-A da Lei nº 7.014/96:

*Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

...

*Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

...

*III - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição.*

Portando, da leitura dos dispositivos legais acima, não cabe acolhimento ao argumento defensivo de redução de base de cálculo para efeito de apuração do ICMS por Antecipação Parcial prevista no art. 12-A da Lei nº 7.014/96.

Igualmente se observa dos dispositivos transcritos acima, que não cabe acolhimento ao argumento defensivo de que realiza vendas para consumidor final, uma vez que esse fato não tem nenhuma repercussão na apuração do imposto devido em questão, qual seja, ICMS por Antecipação Parcial.

Por fim, não acolho o argumento defensivo de que deveria ser colocada com data do fato gerador da obrigação a data do lançamento de ofício e não as datas de ocorrência das operações de entradas no estabelecimento autuado, em razão dos dispositivos abaixo transcritos.

**Lei nº 7.014/96:**

...

**Art. 32.** *O imposto será recolhido junto à rede bancária autorizada, entidades públicas ou privadas conveniadas, ou ao agente arrecadador da rede própria, no local da ocorrência da operação ou prestação tributável, no prazo e formas estabelecidos pelo regulamento ou convênio firmado.*

**RICMS/12:**

...

**Art. 332.** *O recolhimento do ICMS será feito:*

...

**III** - *antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:*

...

**b)** *não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS;*

Logo, como o contribuinte autuado não recolheu o ICMS Antecipação Parcial, na data prevista nos dispositivos legais acima transcritos, a multa é devida desde a data do vencimento do imposto devido.

Assim, a infração 03 é procedente.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 108529.0401/15-6, lavrado contra ARCELORMITTAL BRASIL S/A., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento Da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$51.842,59**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.940,78 e de 100% sobre R\$49.901,81, previstas no art. 42, II, “f” e III, na Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$90.284,20**, prevista no inciso II, “d” do mesmo artigo e lei, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

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”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de setembro de 2016.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

