

**PROCESSO** - A. I. Nº 211329.0076/14-4  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - COMERCIAL RUBACK LTDA. (COMERCIAL RUBACK EIRELI) – ME  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0143-03/17  
**ORIGEM** - INFAS VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 15/12/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0388-12/17**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. Restou configurado que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, as infrações, impondo-se sua a nulidade, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto na Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que julgou NULO o Auto de Infração em lide. O lançamento fiscal foi formalizado em 28/09/2014 para exigir ICMS no valor principal de R\$447.989,62, acrescido de multa e juros moratórios, contendo as seguintes imputações:

*Infração 01 – 07.21.04: Recolhimento efetuado a menos do ICMS relativo à antecipação parcial, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de janeiro a setembro de 2011; julho a setembro de 2012. Valor do débito: R\$20.457,75. Multa de 60%.*

*Infração 02 – 07.21.03: Falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de outubro a dezembro de 2011; janeiro a junho, outubro a dezembro de 2012; janeiro a dezembro de 2013. Valor do débito: R\$131.853,89. Multa de 60%.*

*Infração 03 – 07.21.02: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de janeiro a setembro de 2011; e agosto de 2012. Valor do débito: R\$81.690,08. Multa de 60%.*

*Infração 04 – 07.21.01: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de outubro a dezembro de 2011; janeiro a julho, setembro a dezembro de 2012; janeiro a dezembro de 2013. Valor do débito: R\$213.987,90. Multa de 60%.*

A Junta de Julgamento Fiscal, em deliberação unânime, decidiu a lide administrativa, proferindo o voto a seguir transscrito:

*O defendente apresentou preliminar de nulidade, alegando que o autuante não acostou aos autos todos os elementos descritos no art. 28, § 4º e art. 41, ambos do RPAF/BA. Disse que os demonstrativos elaborados e apresentados pelo autuante, tão somente impressos, impedem seja determinado o montante do débito tributário, isto porque os mencionados demonstrativos apresentam apenas análise sintética das informações que serviram de base ao levantamento do débito. Afirmou que não recebeu qualquer CD-Rom contendo as cópias das peças apresentadas e que não há como adentrar no mérito da autuação porque é impossível conhecer de forma analítica a composição do montante devido.*

*Observo que o § 1º do art. 18 do RPAF admite o saneamento do Auto de Infração no caso de eventuais incorreções ou omissão ou a não observância de exigências meramente formais. Ou seja, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem*

*corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo". Quando se constata a existência de erro na apuração do imposto devido, encaminha-se o PAF em diligência para a necessária correção e intimação imediata ao sujeito passivo quanto à mencionada correção.*

*No presente processo foi realizada diligência saneadora, com a concessão de prazo para o defendente se manifestar em cada revisão efetuada pelo autuante, com o fornecimento de cópias dos novos elementos acostados aos autos.*

*O primeiro item do presente Auto de Infração trata de recolhimento efetuado a menos do ICMS relativo à antecipação parcial, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de janeiro a setembro de 2011; julho a setembro de 2012.*

*Infração 02: Falta de recolhimento do ICMS a título de antecipação parcial, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de outubro a dezembro de 2011; janeiro a junho, outubro a dezembro de 2012; janeiro a dezembro de 2013.*

*A exigência de ICMS a título de antecipação parcial foi instituída na legislação do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004, por meio da Lei 8.967, de 29/12/2003, estando obrigado a recolher o Contribuinte deste Estado, independente do regime de apuração do ICMS, em relação às mercadorias adquiridas para comercialização.*

*As hipóteses em que deve ser feita a antecipação parcial do imposto são estabelecidas no art. 12-A da Lei 7.014/96, sendo devido o pagamento na primeira repartição fazendária do percurso de entrada neste Estado, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização.*

*Infração 03: Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de janeiro a setembro de 2011; e agosto de 2012.*

*Infração 04: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de outubro a dezembro de 2011; janeiro a julho, setembro a dezembro de 2012; janeiro a dezembro de 2013.*

*Tratando-se de aquisição interestadual de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, os prazos para recolhimento do imposto são os previstos no art. 125, II, "b" do RICMS-BA/97 - art. 332, inciso III, alíneas "a" e "g", e § 2º do RICMS-BA/2012, ou seja, na entrada da mercadoria no território deste Estado, ou até o dia 25 do mês subsequente ao da entrada, a depender, se o contribuinte está ou não credenciado.*

*Em relação ao cálculo do imposto relativo à antecipação tributária, na apuração do tributo devido são deduzidos os créditos destacados no documento fiscal, ou seja, o imposto a ser antecipado será calculado aplicando-se a alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo prevista na legislação, e do valor do imposto resultante será deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal, bem como, quando for o caso, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte.*

*O imposto relativo às infrações 01 a 04 foi apurado na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias de fora do Estado.*

*Observo que o Simples Nacional foi instituído pela Lei Complementar 123/2006, que estabelece um tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.*

*O regime de apuração do imposto estabelecido no Simples Nacional, leva em consideração no cálculo do valor devido mensalmente, a receita bruta auferida no mês, incidindo sobre esta receita bruta a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º do art. 18 da Lei Complementar 123/06.*

*De acordo com o § 4º do art. 18 da Lei Complementar 123 de 14/12/2006, o contribuinte deverá considerar destacadamente, para fins de pagamento do imposto: a) as receitas decorrentes da revenda de mercadorias; b) as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte; c) as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis; d) as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária; e) as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou do consórcio previsto na referida*

*Lei Complementar.*

*Ao Órgão Julgador compete zelar pela condução do processo atento aos princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, na busca da verdade, nos pontos que careçam de esclarecimentos, em atenção à estrita legalidade do lançamento tributário, haja vista que o contribuinte precisa ser informado acerca do critério adotado no levantamento fiscal. Neste sentido é que foi encaminhado o presente processo em diligência (fl. 133) solicitando que o autuante elaborasse novos demonstrativos incluindo uma coluna indicando a mercadoria objeto do levantamento fiscal.*

*Também foi solicitado que a repartição fiscal intimasse o autuado e lhe fornecesse cópias dos novos demonstrativos, da Relação de DANFEs (fls. 88 a 111) e da mídia CD contendo os DANFEs (fl. 112), mediante recibo assinado pelo contribuinte ou seu representante legal, reabrindo o prazo de defesa.*

*Após o refazimento dos cálculos pelo autuante, o defendant apresentou manifestação às fls. 239/240, alegando que os demonstrativos elaborados pelo autuante ainda apresentam inconsistências que impedem conhecer com segurança o montante do débito tributário, citando os seguintes exemplos:*

1. *erro na descrição do item identificado por “90HEXTL600” para a NF-e nº 2530, de 17/05/2013;*
2. *exigência de antecipação parcial sobre correias e rolamento até 22/11/2013, sendo que na informação fiscal o autuante alega que a partir de 23/11/2012 deixou de exigir a antecipação tributária total;*
3. *exigência de antecipação parcial para o produto “espumante” que, além de ser enquadrado no regime de substituição tributária, no caso concreto não foi adquirido para comercialização.*
4. *deixou de observar os benefícios fiscais concedidos pela legislação tributária;*
5. *os demonstrativos não possibilitam conhecer com segurança o montante do débito tributário;*
6. *diversas diligências para correção dos demonstrativos que são elementos base da apuração do montante do débito. Faltam elementos exigidos no art. 39 do RPAF, especialmente os indicados no inciso V.*

*Na última informação fiscal às fls. 251/252, o autuante afirmou que embora não subsista razão nas reclamações apontadas pelo autuado pedindo a nulidade do presente PAF, ao refazer as planilhas com os lançamentos tributários, constatou que houve equívoco na interpretação dada ao Convênio ICMS 35 de 01 de abril de 2011, pois adotou para a determinação da base de cálculo da substituição tributária a “MVA ST Original” por se tratar o destinatário da operação interestadual contribuinte optante do Simples Nacional.*

*Disse que foram refeitas as planilhas com a interpretação da aplicação da MVA ST em conformidade com o entendimento da DITRI. Embora nas novas planilhas tenha sido apurado ICMS em valores de acima daqueles originalmente reclamados, solicitou que fosse declarado nulo o presente Auto de Infração, para que o mesmo fosse refeito a salvo dos erros apontados.*

*Observo que no levantamento originalmente efetuado, não constava a descrição das mercadorias e respectiva NCM para se verificar o enquadramento ou não no regime de substituição tributária, e se era devido o imposto relativo à antecipação tributária ou antecipação parcial. Após o refazimento dos cálculos foi alegado pelo defendant a existência de mercadorias não enquadradas na substituição tributária e exigência de antecipação parcial sobre produto que não foi adquirido para comercialização. Na última informação fiscal o autuante reconheceu a existência de equívocos na apuração do imposto exigido. Neste caso, inexiste certeza e liquidez quanto às infrações e valores efetivamente devidos.*

*Constatou que após o refazimento dos cálculos tendo acostado aos autos novas planilhas apurando novos valores, o autuante reconhece a existência de equívocos no levantamento fiscal e requereu o julgamento pela nulidade do presente lançamento para refazer o Auto de Infração a salvo das falhas apontadas.*

*Conforme estabelece o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator.*

*Como se trata da necessidade da renovação do procedimento fiscal, reconhecido pelo autuante, com o refazimento das planilhas, neste caso, não foi superada a falha processual, por isso, restou configurado que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração e valores devidos, impondo-se sua a nulidade, com base no mencionado artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99.*

*Ante o exposto, voto pela nulidade do Auto de Infração e represento à autoridade competente, no sentido de programar nova ação fiscal junto ao estabelecimento autuado, para exigir o imposto efetivamente devido, a salvo de falhas e incorreções.*

Em atendimento às disposições do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, a 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, na parte dispositiva do Acórdão, submeteu a sua decisão ao reexame necessário por uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF, através da interposição de Recurso de Ofício.

## VOTO

Da análise dos autos verifico que as exigências fiscais que integram o Auto de Infração em lide recaíram sobre a cobrança de ICMS devido por contribuinte optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributo se Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional. O lançamento abarca a cobrança de ICMS por antecipação total de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e antecipação parcial de mercadorias adquiridas para fins de comercialização. As ocorrências fiscal decorrem da falta de recolhimento do ICMS e de recolhimento a menos do imposto nas operações de aquisição de mercadorias originárias de outras unidades da Federação.

Na decisão de piso, objeto do presente Recurso de Ofício, restou demonstrado, no voto proferido pelo relator, a tentativa de sanear o processo através da realização de diligência, cujo intuito foi conferir aos demonstrativos elaborados pelo autuante, em colunas específicas das planilhas a explicitação das mercadorias com os respectivos códigos NCM que estariam sujeitas ao pagamento do ICMS por antecipação total. Por exclusão estariam submetidas ao pagamento do ICMS – antecipação parcial as demais mercadorias adquiridas para fins de comercialização.

No mesmo procedimento revisional foi detectado também que as planilhas que deram suporte ao lançamento de ofício, juntados às fls. 13 a 66, foram entregues ao contribuinte somente em papel e sem o nível de detalhamento necessário para o pleno e completo exercício do direito de defesa, especialmente no tocante às mercadorias submetidas ao pagamento antecipado do imposto. Observo que o próprio autuante, por ocasião da 1ª informação fiscal, manifestou entendimento à fls. 128 dos autos, que a entrega dos demonstrativos em papel o desobrigava de proceder também à apresentação das informações ao autuado em meio magnético.

Ocorre que após a elaboração de novas planilhas com o nível de detalhamento determinado pelo julgador da JJF e a entrega das informações ao contribuinte em meio magnético, o agente autuante reconheceu expressamente ter incorrido em equívocos na quantificação do imposto lançado no Auto de Infração. Disse ter procedido em erro na interpretação dada às disposições do Convênio ICMS 35, de 01 de abril de 2011, que dispõe sobre a aplicação da MVA ST original nas operações interestaduais por contribuinte que recolhe o ICMS nos termos da Lei Complementar nº 123/06 (Simples Nacional), pois adotou para a determinação da base de cálculo da substituição tributária a “*MVA ST Original*”. Registrhou que a interpretação correta, já pacificada pela DITRI (Diretoria de Tributação da SEFAZ-Ba), conforme exposto no Pareceres Técnicos anexados aos autos (fls. 245/249) é no sentido da aplicação da “*MVA ST Original*” nas operações interestaduais regidas por Protocolo ou Convênio, promovidas por contribuintes substitutos optantes do Simples Nacional com destino a contribuintes não optante do referido regime.

Solicitou que o CONSEF declarasse nulo o presente Auto de Infração, para que o mesmo fosse refeito todo o procedimento fiscal a salvo dos erros apontados.

Conforme alinhado acima, no levantamento fiscal originalmente efetuado não constava a descrição das mercadorias e respectiva NCM para se verificar o enquadramento ou não dos produtos no regime de substituição tributária, de forma a se estabelecer se a operação estaria submetida ao pagamento do imposto por antecipação tributária total, com Substituição Tributária ou o pagamento por antecipação parcial.

O contribuinte, nas suas intervenções no processo (fls. 170/171 e fls. 239/240), declarou que a após o refazimento dos cálculos pelo autuante, persistia no Auto de Infração a cobrança de ICMS sobre operações com mercadorias não enquadradas no regime de substituição tributária e a exigência de antecipação parcial sobre produto que não foi adquirido para fins comercialização. Essas inconsistências quanto à apuração do imposto, conforme destacado linhas acima, foram reconhecidas pelo agente autuante na última informação fiscal (fls. 250 a 252).

Nessa derradeira manifestação o agente autuante, em razão das alterações que teria que fazer na composição dos demonstrativos que serviram de lastro para o lançamento do tributo, declarou expressamente que os valores da infração 3 seriam majorados de R\$81.690,08 para R\$98.980,38. Por

sua vez, a infração 4 seria alterada da cifra de R\$213.987,90 para o montante de R\$244.187,48.

Observo o autuante não apresentou nessa última intervenção como quantificou os valores apuradas na revisão e a metodologia de cálculo de desencadeou a majoração dos valores das infrações 3 e 4.

Ademais, não há com se acolher, na instância administrativa de julgamento, a alteração do conteúdo das infrações e decorrente majoração dos valores lançados, com fundamentação fática e jurídica distinta da que serviu de base para o lançamento originário. Exatamente por essa razão o autuante sugeriu que este A.I. fosse anulado para proceder a novo lançamento de ofício a salvo das incorreções detectadas na fase instrutória do feito efetuada pelo julgador da 3<sup>a</sup> Junta.

Neste caso, conforme foi sinalizado na decisão de piso, restou configurada a imprecisão da acusação fiscal quanto ao correto enquadramento das mercadorias no regime de substituição tributária, e, no tocante à quantificação das bases de cálculo, a inexistência de certeza e de liquidez quanto aos valores efetivamente devidos. As alterações no lançamento implicariam não só em majoração dos valores lançados no Auto de Infração, mas também, modificação no conteúdo das imputações fiscais, quanto às operações que estariam efetivamente submetidas ou não ao regime da antecipação tributária total.

Conforme estabelece o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator.

Como se trata da necessidade da renovação do procedimento fiscal, reconhecido pelo próprio autuante, com o refazimento das planilhas, neste caso, não foram superadas as falhas procedimentais detectadas na 1<sup>a</sup> Instância. Em decorrência, restou demonstrado que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, as respectivas infrações e os correspondentes valores eventualmente devidos, impondo-se a decretação de nulidade do Auto de Infração, com base nas disposições do artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99.

Ante o exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou NULO o Auto de Infração nº 211329.0076/14-4, lavrado contra COMERCIAL RUBACK LTDA. (COMERCIAL RUBACK EIRELI) – ME. Recomenda-se à autoridade competente, no sentido de programar nova ação fiscal junto ao estabelecimento autuado, a salvo de falhas e incorreções acima apontadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de novembro de 2017.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS