

A. I. Nº - 207185.3011/16-8

AUTUADO - BURITI COMÉRCIO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.

AUTUANTE - PAULO ROBERTO MENDES LIMA

ORIGEM - INFRAZ ITABUNA

PUBLICAÇÃO - INTERNET - 02.06.2017

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0083-05/17**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. CONSTATADO, PORÉM, QUE NAS SAÍDAS SUBSEQUENTES, O ICMS FOI INTEGRALMENTE PAGO. INTEMPESTIVIDADE NO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE MULTA. Não acolhido o pedido de remessa dos autos em diligência ou perícia fiscal. Não obstante a constatação de recolhimento a menos do imposto devido a título antecipação parcial de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, mas uma vez constatada a tributação regular, pelo regime normal, nas operações subsequentes de saídas, não se exige o imposto que deveria ter sido antecipado, convertendo-se a exigência fiscal em multa de 60% sobre o valor do tributo não antecipado. Rejeitada a arguição de nulidade do lançamento de ofício. Inexistência de vício insanável. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime. Vencida a Relatora.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 21/12/2016, exige ICMS no valor de R\$175.997,24 e multa de 60% em razão de ter efetuado o recolhimento do ICMS a menor por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias procedentes de outras unidades da Federação, e/ou do exterior relacionadas no Anexo 88 do RICMS. Referente aos exercícios de 2013, 2014, 2015.

Recolhimentos a menor de Antecipação parcial – conforme planilhas anexas.

O autuado ingressa com defesa, fls. 50 a 60, e inicialmente aduz que a exigência fiscal padece de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, considerando que é imputado o recolhimento a menor do ICMS 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 69 e 88, e nos fatos é imputado que houve o recolhimento a menor da antecipação parcial do imposto.

Dessa forma questiona se na exigência fiscal em questão é cobrada a antecipação total do imposto ou a antecipação parcial, fulminado assim, a exigência fiscal de nulidade em razão da incerteza e cerceamento ao direito de defesa, devendo assim ser reputado nulo, nos termos do art. 18, inciso II e IV “a” do RPAF.

Requer seja julgada nula a ação fiscal, posto a nulidade do crédito tributário em decorrência de falta de elementos para se determinar com segurança a infração e cerceamento ao direito de defesa.

Indaga:

- a) Qual é a exigência fiscal do auto de infração em questão? É a antecipação parcial do imposto? É a antecipação total referente a produtos que sofrem substituição tributária?

- b) Caso seja a antecipação parcial do imposto, é possível ao contribuinte recolher, caso entenda devido parte da infração, com o código da infração 07.01.04 (recolhimento a menor do ICMS por substituição?)

Dessa forma, por padecer de segurança por não ser possível definir qual é a infração imputada, padece também de liquidez e certeza. Outrossim, os demonstrativos são imprecisos e padecem de elementos suficientes para se determinar a infração, o que implica no cerceamento de defesa, segundo a mais lídima jurisprudência do CONSEF, as quais menciona, especificamente o Acordão CJF Nº 0211-12/12.

Sustenta que os papéis de trabalho em que é cobrada a antecipação parcial do imposto representam um evidente atentado ao princípio da ampla defesa e do contraditório por impedir a defesa em razão de não coadunar com a infração tipificada com o código 07.01.04. Traz o entendimento doutrinário acerca do princípio do contraditório e da ampla defesa.

Requer a nulidade do Auto de Infração.

O autuante presta a informação fiscal, fls. 64 a 65, e aduz que em primeiro plano, o contribuinte argui: “Preliminar – Da nulidade do crédito tributário em decorrência de falta de elementos para se determinar com segurança a infração e cerceamento ao direito de Defesa”, cujos argumentos não se sustentam pelas razões obvias que se seguem:

- 1.1 Na “Descrição dos Fatos” do Auto, consta: 1 – Recolhimento a menor de ICMS – Antecipação Parcial, em 2013 a 2015, conforme planilhas anexas – débito total: R\$175.997,24.
- 1.2 Nas planilhas anexas, fls. 15 a 44 do PAF, consta como título: “Notas Fiscais para pagamento de ICMS devido por Antecipação Parcial”. – Portanto, não há porque confundir-se, haja vista que, as mercadorias incluídas na substituição tributária total, não estão sujeitas à antecipação parcial.
- 1.3 Portanto, a descrição dos fatos e as planilhas anexas ao Auto, são elementos mais que suficientes para se determinar com segurança, a infração.
- 1.4 Obviamente, houve certo equívoco no enquadramento da infração, em decorrência do uso de novo aplicativo para lavratura de Autos de Infração na SEFAZ, que implica no desmembramento de Autos, de valor superior a R\$200.000,00. Como o desmembramento é automático, o que deveria ser um único Auto, converteu-se em três novos Autos, o que, acabou por acarretar o equívoco indicado.
- 1.5 Ainda que reconhecido o equívoco, tal fato não acarretaria a nulidade do Auto, conforme disposições do Paragrafo 1º, do Art. 18, do RPAF/99:

“Art. 18 .....

§1º 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, fornecendo-se-lhe no ato da intimação, cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.”

Ainda, observa a disposição do Art. 19, do mesmo RPAF/99:

“Art. 19. A indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”

- 1.6 a Antecipação Parcial do ICMS, no caso, está prevista no Art. 12-A, da Lei nº 7014/96, acrescentado pela Lei nº 8.967/03. Quanto à penalidade aplicada pela falta de recolhimento do imposto, ou seu recolhimento a menor, está prevista no Art. 42, Inc. II, “d”, da supramencionada Lei.

1.7 Pelos dispositivos legais supramencionados, fica evidente a Insubsistência das alegações da Defesa, devendo pois, ser descartado o Pedido em toda sua extensão.

Opina o autuante pela manutenção do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente nego o pedido de diligência, contido na peça defensiva, haja vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de meu juízo de valor quanto à infração em lide, como dispõe o art. 147, I, “a” do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99). Ademais, o indeferimento do pedido de prova, diligência ou perícia será feito pelo relator, quando este, individualmente, não houver acatado o pleito, devendo as razões do indeferimento serem enunciadas e fundamentadas na exposição do seu voto. (§ 2º, I do art. 147).

Embora o sujeito passivo tenha mostrado a sua inconformação com o lançamento sob lide, nessa esfera administrativa fiscal, ao analisar as peças que compõem o presente Auto de Infração, constato que as determinações contidas no art. 39 do RPAF/99 (Decreto 7.629/99), foram seguidas, e o mesmo encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Em preliminar, o defendantne assevera que o Auto de Infração encontra-se eivado de vícios que maculam a sua validade, o que levaria à nulidade absoluta. Nesse passo argumenta que o lançamento tributário está fragilizado pois não possui elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, considerando que é imputado o recolhimento a menor do ICMS 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 69 e 88, e nos fatos é imputado que houve o recolhimento a menor da antecipação parcial do imposto.

Dessa forma questiona se na exigência fiscal em questão é cobrada a antecipação total do imposto ou a antecipação parcial, fulminado assim, a exigência fiscal de nulidade em razão da incerteza e cerceamento ao direito de defesa, devendo assim ser reputado nulo, nos termos do art. 18, inciso II e IV “a” do RPAF.

Observo que, no primeiro momento, seria levada a crer nos argumentos do autuado, contudo, da análise dos elementos que compõem a descrição da infração, constato que na descrição dos fatos consta: “1 – Recolhimento a menor de ICMS Antecipação Parcial, em 2013 a 2015, conforme planilhas anexas – débito total: R\$175.997,24.”

Também na descrição da infração 01 07.01.04 está descrito no segundo parágrafo “Recolhimentos a menor de Antecipação Parcial – Conforme planilhas anexas.”

Outrossim, nos demonstrativos da infração, de fls. 15 a 44, cujo título é “Notas Fiscais para Pagamento de ICMS devido por Antecipação Parcial”, e que trazem a discriminação da nota fiscal, data, valor da Nota Fiscal, alíquota de origem, alíquota interna, crédito de ICMS, ICMS apurado, ICMS pago no mês, ICMS devido, não há como não ter clareza que a infração corresponde, efetivamente, à cobrança de diferenças do ICMS Antecipação Parcial que não fora recolhido na totalidade, por ocasião do ingresso das mercadorias no território baiano.

Assim, por ser parte integrante do Auto de Infração, os demonstrativos reforçam e ratificam o teor da infração.

Dessa forma, não acolho a preliminar de nulidade com relação a uma suposta indefinição e clareza quanto à acusação fiscal. Todos os elementos que constituem a infração levam ao cerne da autuação, qual seja o recolhimento a menor da antecipação parcial.

Quanto aos dispositivos citados como infringidos, o AI aponta os arts. 8º, inciso II, e § 3º e art. 23 da Lei 7.014/96, combinados com o art. 289 do RICMS/2012, os quais se referem à substituição tributária por antecipação e demais hipóteses de antecipação tributária (art. 8º) e da base de cálculo da antecipação e da substituição tributária (art. 23); e das mercadorias sujeitas à substituição tributária por antecipação (art. 289), e realmente referem-se à antecipação total do ICMS.

Observo, contudo, que este fato, por si só não leva à nulidade da autuação, desde que “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”, como reza o art. 19 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99).

Portanto, o sujeito passivo possuiu todos os elementos para entender com clareza a infração que lhe foi imputada, e a partir do lançamento fiscal promover a sua defesa, inclusive no mérito da autuação, o que não o fez, haja vista que não trouxe qualquer contestação quanto aos valores que estão sendo exigidos em cada nota fiscal objeto da autuação, e que estão discriminadas nas planilhas de fls. 15 a 44, que são parte integrante do Auto de Infração.

Também não acolho a defesa no que toca ao princípio da ampla defesa e do contraditório que estariam sendo violados na presente lide. O defendente pode se manifestar de forma ampla, tomou conhecimento de toda a acusação, recebeu os demonstrativos, e foi notificado de todos os atos processuais, quando foi-lhe concedido o prazo legal para que pudesse se manifestar.

Desse modo, ultrapasso a preliminar de nulidade e no mérito julgo procedente o Auto de Infração, que exige ICMS antecipação parcial prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96. Ressalto que não foram trazidas as comprovações que o ICMS antecipação parcial fora recolhido em sua totalidade, sequer contestado os valores que estão sendo exigidos na autuação.

Quanto à multa aplicada, da ordem de 60%, prevista no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96, a sua indicação deve ser corrigida para a prevista no Art. 42, II, “d”, mantendo-se o percentual de 60%, conforme previsto na Lei 7.014/96, com redação dada pela Lei 10.847, de 27/11/07.

Ressalto que o código da infração que está sendo exigida é o 07.15.02, no que deve ser corrigido: Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com o fim de comercialização.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **VOTO DISCORDANTE (ILDEMAR)**

Com o máximo respeito ao entendimento da Relatora deste processo, e também ao outro Julgador, que pronunciou um terceiro voto (fato raro, mas que demonstra enriquecimento da discussão da matéria), venho expor meu juízo de valor acerca da lide.

Pois bem, o lançamento trata de cobrança de ICMS antecipação parcial nos exercícios de 2013, 2014 e 2015, sendo o auto datado de dezembro de 2016, ou seja, um ano após o último lançamento (dezembro/2014) e três anos após o primeiro. Como sabemos, o lançamento por antecipação parcial, pelo princípio na não cumulatividade do ICMS, é compensado pelo ICMS lançado no momento da saída da mercadoria.

Assim, se por exemplo, uma mercadoria é adquirida por R\$10.000 reais em estado cuja origem tenha alíquota de 7%, 700 reais integra o crédito pela aquisição, e R\$1.000,00 pagos na antecipação parcial passam a integrar também o crédito, totalizando R\$1.700,00 de crédito de ICMS. Se a mercadoria é revendida com margem de 100 por cento, por R\$20.000,00, o valor do tributo lançado à alíquota de 17% (R\$3.400,00) o valor efetivo a pagar é a diferença entre o imposto incidente na operação menos o crédito somado pela tributação na origem e o crédito da antecipação parcial (R\$1.700,00) resultando em recolhimento de R\$1.700,00 e não R\$3.400,00, por conta do princípio da não cumulatividade.

Então vejamos o caso em lide. O autuante recebeu ordem de serviço, onde consta diversos roteiros, inclusive auditoria de estoques, que acabou por gerar mais 2 outros autos, conforme apresentados na sessão de julgamento, de números 207185.3009/16-3 e 207185.3010/16-1, sendo o desta lide, o de nº 207185.3011/16-8, o que demonstra a sequencia da autuação, pelos números 3009, 3010 e 3011. Nenhum dos outros dois autos aponta quaisquer omissões de saída de mercadorias, embora a Ordem de Serviço determine roteiros para apurar este tipo de infração, o que presumidamente foi feito. Então, é perfeitamente factível admitir que o contribuinte não deu

saída de mercadorias sem pagamento do imposto, e se pagou integralmente na saída, o fez sem considerar o crédito do ICMS antecipação parcial lançado neste auto, e que sendo assim, estar a se repetir a cobrança de parte do imposto devido, e já pago.

Neste caso, o lançamento da antecipação parcial estaria afrontando o princípio da não cumulatividade, visto que se o contribuinte deu saída às mercadorias que não tiveram a antecipação paga, e recolheu o imposto sem aproveitamento do crédito a que tinha direito pelas antecipações, neste caso, está a administração pública a cobrar imposto indevido, efetivando-se uma tributação “*bis in idem*”, que ocorre quando a mesma pessoa jurídica de direito público tributa mais de uma vez o mesmo contribuinte, sobre o mesmo fato jurídico.

Ora, a única hipótese de se fazer o lançamento, seria se houvesse prova de que o contribuinte não havia dado saída às mercadorias, e que estas ainda estivessem em seu estoque (e estamos a falar de mercadorias que entraram no estabelecimento até 3 anos antes da autuação), isto porque, se as mercadorias não se encontravam mais em estoque e provadas a sua comercialização sem documentação fiscal, o roteiro correto seria o de auditoria de estoques, de forma a se cobrar integralmente o imposto devido, e não apenas a antecipação parcial. Assim, para que o lançamento fizesse sentido, teria de haver provas de que as mercadorias à data do lançamento ainda se encontravam no estoque e impedisse o autuante de lançar integralmente o imposto devido, e como foi observado, não há qualquer prova disto no processo, e cabe ao fisco, trazer as provas de que as mercadorias não haviam sido comercializadas para fazer jus ao lançamento. Logo, parte do imposto presumidamente já foi pago na saída e isto afronta o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Assim, face ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do lançamento tributário.

#### VOTO VENCEDOR (TOLSTOI)

Inicialmente quero consignar que acompanho a relatora e o julgador Ildemar Landin na deliberação relacionada ao afastamento do pedido de nulidade do Auto de Infração por insegurança da acusação. De fato na peça de lançamento foram relatadas duas ocorrências distintas: a) recolhimento a menor do ICMS devido a título de substituição tributária com encerramento das fases subsequentes de tributação de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação; e, b) recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, de mercadorias adquiridas em outras unidades federadas, conforme planilhas anexas (fls. 15 a 44).

Observo que nos demonstrativos/planilhas juntados às fls. 15 a 44 deste PAF, contendo todas as notas fiscais que compuseram o levantamento fiscal, restou claro e sem margem de dúvidas que a exigência tributária refere-se ao ICMS da antecipação parcial. Importante registrar que esses Demonstrativos são partes integrantes e inseparáveis do Auto de Infração e ao contribuinte foram entregues cópias dos mesmos, possibilitando o exercício do direito de defesa e do contraditório. Portanto, nulidade absoluta não há neste processo, estando configurada apenas uma mera irregularidade de descrição, na peça acusatória, de duas infrações. No entanto, o objeto do lançamento foi delimitado pelo próprio autuante no Auto de Infração e nos demonstrativos que lhe dão suporte probatório.

Não obstante a concordância no que se refere a afastamento da nulidade, a divergência se apresenta na solução de mérito da autuação, visto que a cobrança da diferença de ICMS, a título de antecipação parcial, se deu em relação a fatos geradores verificados nos meses de 2013, 2014 e 2015, exercícios fiscais já encerrados. Já o procedimento de fiscalização foi concluído em dezembro de 2016, um ano após o último exercício fiscal auditado.

Conforme registrou o ilustre julgador Ildemar José Landin, no seu voto divergente, pontuando a sequencia de fatos ocorridos no procedimento fiscal, o autuante recebeu ordem de serviço, onde constava diversos roteiros, inclusive auditoria de estoques, gerando, em decorrência, mais 2 (dois) outros autos de infração, conforme provas documentais apresentadas na sessão de julgamento. São eles os Autos de Infração de números 207185.3009/16-3 e 207185.3010/16-1, sendo o

desta lide, o de nº 207185.3011/16-8, o que demonstra a sequencia da autuação, pelos números 3009, 3010 e 3011. Nenhum dos outros dois autos aponta quaisquer omissões de saída de mercadorias, embora a Ordem de Serviço determinasse a aplicação de roteiros para apurar este tipo de infração, o que presumidamente foi feito, especialmente em relação ao roteiro de estoques. Então, é perfeitamente factível admitir que o contribuinte não deu saída de mercadorias sem pagamento do imposto e pagou integralmente o ICMS das mercadorias sujeitas à antecipação parcial por ocasião das saídas subsequentes.

Configurada a situação acima descrita, ou seja, ausência de pagamento ou pagamento a menor do ICMS por empresa do regime normal de tributação, devido a título de antecipação, inclusive antecipação parcial, mas provado que houve tributação das mesmas mercadorias nas operações subsequentes de saídas, remanesce tão somente a multa de 60% do valor do imposto que deixou de ser recolhido tempestivamente, conforme previsão expressa da norma de regência do tributo, contida no art. 42, inc. II, letra “d” c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96.

Incide no caso em exame as disposições contidas no art. 157 do RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99 que prescreve que verificada a insubsistência da infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração à obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente. Converto a obrigação principal de pagamento antecipado do ICMS - antecipação parcial, lançada pela autoridade fiscal, no valor de R\$175.997,24, em penalidade correspondente a 60% do imposto que deixou de ser recolhido tempestivamente pelo contribuinte, que totaliza a cifra de R\$105.598,34.

Nosso voto, portanto, é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207185.3011/16-8** lavrado contra **BURITI COMÉRCIO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da penalidade no valor de **R\$105.598,34**, prevista no art. 42, inciso II, “d”, c/c o § 1º, da Lei 7.014/96 e dos acréscimos legais.

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, 09 de maio de 2017.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/VOTO VENCEDOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – RELATORA/VOTO VENCIDO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN - JULGADOR/VOTO DISCORDANTE