

**A. I. N°** - 206903.3007/16-9  
**AUTUADO** - POLO WEAR OUTLET PREMIUM SALVADOR COMÉRCIO DE CONFECÇÕES  
- LTDA.  
**AUTUANTE** - RITA DE CÁSSIA MORAES IUNES  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 30/08/2017

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACORDÃO JJF Nº 0161-03/17

**EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS PARA O ATIVO FIXO E/OU USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO.** Contribuinte não apresenta provas hábeis à ilidir a acusação fiscal. Infração mantida. **2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. a) FALTA DE RECOLHIMENTO. b) RECOLHIMENTO A MENOS.** Infrações devidamente caracterizadas. **3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO. MULTA.** Uma vez comprovado a tributação regular, nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado integralmente, em multa equivalente a 60% do ICMS não antecipado. Ajustes realizados pela Autuante, reduz o valor originalmente cobrado. Infração parcialmente subsistente. **4. DOCUMENTOS FISCAIS. MULTA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.** Falta de entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD - nos prazos previstos na Legislação Tributária. Fato não contestado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente auto de infração, lavrado em 07/12/2016, traz a exigência de crédito tributário no valor histórico de R\$66.242,07, tendo em vista a constatação das irregularidades abaixo citadas:

**Infração 1** – 06.05.01 - deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, março, abril e dezembro de 2014, janeiro, fevereiro, agosto e novembro de 2015, no valor de R\$10.677,58, acrescido da multa de 60%;

**Infração 2** - 07.01.01 – deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de abril de 2014 e setembro de 2015, no valor de R\$660,19, acrescido da multa de 60%;

**Infração 3** - 07.01.02 - efetuou o recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de fevereiro, maio a setembro de 2014, fevereiro, maio, agosto e outubro de 2015, no valor de R\$5.845,89, acrescido da multa de 60%;

**Infração 4** - 07.15.05 - multa percentual sobre o imposto 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, nos meses de junho, setembro, novembro e dezembro de 2015, no valor de R\$42.158,41;

**Infração 5** - 16.14.02. deixou de efetuar a entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD - nos prazos previstos na Legislação Tributária, nos meses de janeiro a abril de 2014 e maio de 2015, sendo aplicada multa fixa mensal de R\$1.380,00 totalizando R\$6.900,00;

O autuado impugna o lançamento às fls.27/40. Contesta a autuação dizendo da tempestividade da sua defesa administrativa. Repete as irregularidades que lhe foram imputadas.

Afirma que sobre as 05 infrações supostamente cometidas, mantém a atenção no tocante aos equívocos cometidos de forma geral e específicos, que serão demonstrados e posteriormente, argüidos item a item.

Chama atenção dos Julgadores, afirmando que o presente auto gera duplicidade na cobrança de ICMS (regularmente recolhido – que não foi descontado da cobrança), além de cobrança de ICMS, quando a legislação versa apenas sobre “multa”, ou seja, o *“artigo 42 - para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente”*.

Observa que o valor calculado da diferença de 10 % (dez por cento) é maior que o devido, e foram considerados critérios diferentes em situações iguais.

Digitaliza o levantamento fiscal, apontando as colunas: “Base de Cálculo”, o termo “BC Ajustada” que aumenta a Base de Cálculo e projeta na saída.

Ressalta que no tocante a infração 04, o erário cobrou a antecipação do ICMS sobre nota fiscal de Simples Remessa ou Remessa a Conta Ordem de Terceiro, ou seja, cobrou de nota fiscal que registra a entrada da mercadoria e cobrou também, sobre a nota fiscal que realizou apenas o transporte da mercadoria, equívoco claramente comprovado.

Acrescenta que na cobrança relativo a Substituição Tributária, deve se excluir o valor do ICMS pago na saída, pois ambas foram recebidas (entrada) e recolhidas (pagamento de ICMS na saída). Assim, para que não tenha cobrança em dobro, o valor do ICMS sobre a venda, deve ter tributação normal, ser deduzido da base de cálculo e cobrado, se houver, apenas a diferença.

No tocante a cobrança de diferencial de alíquota, diz que esta ocorre sobre a compra de bens para ativo imobilizado e que as notas foram emitidas com ICMS de 19%, não tendo o que falar sobre tal imposto.

Sobre as cobranças das infrações 2 e 3, aduz que não foram descontados o ICMS recolhido na saída, o que torna nulo o presente auto.

Afirma que o Auto de Infração descreve o ato infracional e todos os enquadramentos legais, estabelecendo apenas conceitos, não gerando de fato, qualquer obrigação, sem contar com os inúmeros equívocos ocorridos ao longo da ação fiscalizadora, que culminaram por considerar o sujeito passivo como devedor da ação.

Assegura que de uma simples visão ocular, mesmo sem uma análise mais profunda, observa-se a incompatibilidade entre os diversos atos infracionais e o pretense dispositivo legal infringido, que é de natureza conceitual. Diante do exposto, frisa que não há o que se falar em ilícito, sendo o presente ato nulo e insubsistente.

Aduz que no direito tributário de natureza estritamente obrigacional, todas as obrigações do contribuinte para com o Estado, sejam obrigações de fazer ou de não fazer, devem estar previstas na legislação estadual. Portanto, ocorreria a violação de uma obrigação de fazer, quando um contribuinte deixa de efetuar um procedimento a que estaria obrigado, de acordo com a legislação tributária. A violação a uma obrigação de não fazer ocorreria quando o contribuinte executa um procedimento que lhe é proibido pela legislação.

Explica que o que quer salientar é que o dispositivo legal referente à infração deve ser sempre um comando (ordem) para o contribuinte, pois só assim, ele poderia infringi-lo. Dispositivos de natureza enunciativa, conceitual, dispositiva, ou que contêm definições, não podem figurar, isoladamente, como dispositivos infringidos, pois não contêm nenhuma obrigação para o contribuinte e, em consequência, não há nenhum descumprimento da legislação tributária; e, mesmo combinados, tem que estar resguardado da correta tipificação legislativa, assegurando o Estado e o Contribuinte como entes correlatos, ou seja, dotados de direitos e deveres, fato não caracterizado na presente ação fiscal, que tenta criar uma suposta ação ou omissão infratora do sujeito passivo.

Ressalta que não é aplicável na presente autuação, em nenhuma das infrações (01 a 05) a penalidade proposta, pois o Auto de Infração não carrega em si, a relação do núcleo verbal supostamente infringido (fato típico penal) previsto na lei, com a situação em concreto. Diz que a autuada registra e entrega regularmente todas as suas obrigações, e recolhe regularmente seus impostos, não podendo assim, o Estado, interpretar a mesma entrada como sendo nova mercadoria; e, muito menos desconsiderar o imposto recolhido na saída como se não tivesse recebido.

Entende que o lançamento deve reunir três elementos indubitáveis, a saber: Materialidade, Tipicidade e Autoria. A ausência de pelo menos um destes elementos resulta na insubsistência do auto de infração.

Observa que a nota fiscal de número 1.054 (CNPJ emissor: 07.693.822/0003-06 – Invictus) no valor de R\$ 3.787,94, e a nota fiscal 53.388 (CNPJ emissor: 08.729.953/0001-05 – Elemar) mesmo valor, referem-se a mesma operação, uma como venda e outra como remessa ou simples entrega, ou ainda, venda a contra ordem, ou também remessa a ordem. Diz que o fato se repete entre a nota fiscal de entrada 154 e a nota fiscal 71, ambas no valor de R\$ 16.500,00; a nota fiscal de entrada 207 e a de nº 96, ambas com valor de R\$ 31.775,00.

Dessa forma, diz ficar patente o total equívoco em todas as infrações narrado no presente Auto, o que o torna nulo e insubsistente de pleno direito. Frisa que a soma dos valores cobrados no conteúdo do auto de infração, caso seja mantido, poderá inviabilizar a continuidade das atividades do sujeito passivo, podendo com isto, comprometer e abalar mais ainda a instabilidade econômica pela qual nosso país passa no momento, assim fica claro, que o mesmo não suportará tamanha injustiça fiscal.

Requer a insubsistência do presente auto de infração.

A autuante prestou a informação fiscal fls. 44/47. Repete as irregularidades apontadas no auto de infração. Sintetiza os termos da defesa. Informa que todo o trabalho foi baseado na EFD (Escrituração Fiscal Digital) do contribuinte, das notas fiscais eletrônicas recebidas/emitidas e das informações constantes dos sistemas da SEFAZ/BA.

Afirma que todos os valores recolhidos pelo contribuinte foram devidamente abatidos, sendo cobradas apenas as diferenças encontradas, conforme constam nos demonstrativos anexos ao PAF (06 a 13) e mídia de CD (fl.23). Aduz que o art. 42, II, da Lei 7.014/96, não prevê apenas a cobrança da multa de 60%. Explica que o § 1º do referido artigo, é que estabelece que será aplicado apenas a multa, se for comprovado o recolhimento do imposto na operação ou operações de saídas posteriores.

Sobre a cobrança do ICMS diferença de alíquota, aduz que os critérios utilizados foram os mesmos para todas as notas fiscais, conforme preceitua o art. 17, § 6º da Lei 7.014/96.

A respeito dos produtos enquadrados no regime de substituição tributária aduz que conforme determina a legislação (art. 289, inciso II do RICMS/2012), é necessário adicionar sobre o preço de aquisição, o percentual de MVA constantes no Anexo I e apurar o imposto aplicando alíquota sobre a base de cálculo encontrada (inciso III, do mesmo dispositivo legal).

Ressalta que após verificar as alegações da autuada sobre a infração 04, retifica o demonstrativo, retirando as notas fiscais de simples remessa ou remessa a conta e ordem de terceiros, restando um valor histórico a cobrar de R\$7.268,95.

Salienta ter cobrado o imposto e a multa por não haver a comprovação do recolhimento do imposto na operação ou operações posteriores, visto que diversas notas fiscais não constavam do arquivo da EFD da defendente.

Esclarece que o contribuinte apesar de informar que existem notas fiscais do ativo imobilizado com imposto destacado de 19%, não apresenta nenhuma dessas notas. De igual forma ocorre com a informação prestada no item 5.

Esclarece que ciente de que procedeu dentro das normas de Auditoria, solicita que seja julgada procedente em parte a infração 04 e totalmente procedente as infrações 01, 02, 03 e 05, restando um ICMS reclamado global no valor de R\$31.352,61.

O autuado tomou ciência da informação fiscal fls.52/53 e manteve-se silente.

## VOTO

O Auto de Infração em epígrafe é composto por cinco infrações arroladas pela fiscalização, conforme relatadas na inicial.

Embora o Autuado tenha deixado de suscitar questões específicas de nulidade, após analisar as peças componentes do presente PAF, no que tange aos aspectos formais e materiais do auto de infração, verifico que estão presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e o fato gerador do débito tributário reclamado.

A autoridade administrativa constituiu o crédito tributário, registrando a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, tudo em absoluta consonância com o art. 142 do CTN, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visto que as infrações estão caracterizadas conforme demonstrativos fls.06/11. Estes anexos foram entregues ao Autuado conforme faz prova termo de entrega do CD com demonstrativos fl. 17.

Dessa forma, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18, do RPAF/BA.

Com exceção da infração 04, o defendente não contestou objetivamente as infrações, deixando de apontar irregularidades nos cálculos consubstanciados no levantamento fiscal, limitando-se a discorrer sobre aspectos constitucionais acerca do direito tributário.

No mérito, a infração 01 acusa o contribuinte de ter deixado de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento.

A matéria encontra-se prevista no inciso IV do art. 2º da Lei 7014/96, que reproduzo abaixo:

*Art. 2º O ICMS incide sobre:*

*IV- a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes.*

A respeito do cálculo do ICMS diferença de alíquotas aqui tratado, assim preceitua o art. 17, § 6º, da Lei 7014/96, *in verbis*:

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*( . . . )*

*§ 6º. Nos casos do XI o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.*

O defendente alegou que no tocante ao ICMS diferencial de alíquota, existiriam cobranças sobre aquisições de bens para o ativo imobilizado, cujas notas fiscais foram emitidas com ICMS de 19%, não havendo o que se falar sobre imposto devido.

Analisando os elementos processuais, observo que esta alegação não subsiste. Constatado que além de o Autuado não ter trazido qualquer prova a esse respeito, se sujeitam à cobrança do ICMS diferença de alíquotas, apenas as aquisições de bens ou materiais oriundos de operações interestaduais.

Neste caso, o imposto corretamente destacado teria alíquota incidente de 7% ou 12%, a depender do Estado de origem da mercadoria, inexistindo previsão legal para destaque de alíquota de 19%, como quer o Autuado. Infração mantida.

As infrações 02 e 03 acusam o autuado, respectivamente, de ter deixado de recolher e efetuado o recolhimento a menos, do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação.

Nas razões defensivas, o defendente reclamou que no presente auto de infração, existiria duplicidade na cobrança de ICMS, visto que o referido imposto estava regularmente recolhido e não teria sido descontado quando das vendas. Acrescentou que na cobrança relativamente a Substituição Tributária, deve ser excluído o valor do ICMS pago na saída, para que não tenha cobrança em dobro. Na apuração do ICMS sobre a venda, deve-se deduzir da base de cálculo, o valor cobrado nas entradas, exigindo-se apenas a diferença se houver.

Em sede de informação fiscal a Autuante informou que todo o trabalho realizado foi baseado na EFD (Escrituração Fiscal Digital) do contribuinte, nas notas fiscais eletrônicas recebidas/emitidas e nas informações constantes dos sistemas da SEFAZ/BA. Afirmou que todos os valores recolhidos pelo Autuado foram devidamente abatidos, sendo cobradas, apenas as diferenças encontradas, conforme constam nos demonstrativos anexos ao PAF fls.06 a 13 e mídia de CD fl.23. Explicou ainda, que a respeito dos produtos enquadrados no regime de substituição tributária o levantamento fiscal tomou por base, estritamente, o que determina a legislação (art. 289, inciso II do RICMS/2012).

Analisando a composição e processamento do presente Auto de Infração e as alegações defensivas no que tange às infrações 02 e 03 verifico que estas, não possuem sustentação fática ou jurídica.

Do exame do levantamento fiscal fls. 06 a 13, pode-se verificar que existe uma coluna onde estão relacionados os valores que foram efetivamente recolhidos pelo sujeito passivo, sendo deduzidos do ICMS apurado. Ressalte-se que o autuado não trouxe aos autos qualquer documento comprovando a alegada falha do demonstrativo elaborado pela fiscalização.

A matéria em discussão está regulamentada no RICMS/2012, conforme dispositivos a seguir reproduzidos:

*Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo 1 deste regulamento.*

*Art. 290. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do*

*crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.*

*Art. 292. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterà, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: “ICMS pago por substituição tributária” (Ajuste SINIEF 4/93).*

Examinando o teor dos dispositivos transcritos, resta claro, que não procedem as reclamações do Autuado sobre compensação do ICMS substituído nas saídas. Uma vez comprovada a retenção e recolhimento do ICMS nas operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, estas ficam desoneradas de tributação, nas operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, implicando dizer que houve encerramento da fase de tributação. Portanto, não há que se falar em novo cálculo do imposto nas vendas, para compensação com o valor pago quando das entradas.

Nesta senda, considerando que o Autuado não trouxe aos autos elementos de prova com o condão de desconstituir a acusação fiscal, as infrações 02 e 03 estão devidamente caracterizadas.

A infração 04 refere-se a multa percentual sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente as 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.

O defendente afirmou que o erário teria cobrado a antecipação do ICMS sobre nota fiscal de Simples Remessa ou Remessa a Conta e Ordem de Terceiros, ou seja, cobrou imposto sobre nota fiscal que registrava a operação de entrada e cobrou igualmente, sobre a nota fiscal que realizou apenas o transporte da mercadoria.

Sobre a arguição de existência de operações de simples remessa no levantamento fiscal, a Autuante informou que após verificar as alegações da autuada sobre a infração 04, retificou o demonstrativo, retirando as notas fiscais de simples remessa ou remessa a conta e ordem de terceiros, reduzindo o valor originalmente exigido no Auto de Infração.

O impugnante alegou que o art. 42, II, da Lei 7.014/96, prevê apenas a cobrança da multa de 60%, portanto não poderia também ser aplicado pela falta de recolhimento do imposto.

Saliento que as multas aqui aplicadas são decorrentes de sanção pela verificação de ilícitos tributários apurados em ação fiscal e neste processo, estão em perfeita consonância com o previsto no art. 42, II, “d” da Lei 7014/96.

Observe no presente caso, que a aplicação do § 1º do referido artigo, aplicação apenas da multa como reclamou o autuado, ocorre apenas quando comprovado o recolhimento do imposto nas operações de saídas subsequentes, caso da infração 04.

Considerando a apresentação de documentos pelo Autuado, devidamente excluídos, comprovando equívoco cometido pela Autuante nesta infração, acolho os novos demonstrativos elaborados fl.48 e CD fl. 49 e a infração 04 remanesce no valor de R\$7.268,95.

Sobre a infração 05, falta de entrega do arquivo eletrônico da Escrituração Fiscal Digital - EFD - nos prazos previstos na Legislação Tributária, sendo aplicada multa pelo descumprimento de obrigação acessória, o autuado não se manifestou. Concluo pela manutenção desta infração considerando que sobre a mesma não existe lide a ser apreciada.

Ressalto por importante, que o Autuado tomou ciência da informação fiscal com os ajustes realizados e permaneceu silente.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206903.3007/16-9**, lavrado contra **POLO WEAR OUTLET PREMIUM SALVADOR COMÉRCIO DE CONFECÇÕES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$17.183,66**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, incisos II, alíneas "d" e "f" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$14.168,95**, previstas no art. 42 incisos, II, alínea "d" e XIII-A, inciso "I" do citado diploma legal e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de agosto de 2017.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR