

A. I. N° - 206922.0002/15-9  
AUTUADO - MECFLAN - COMÉRCIO DE ACESSÓRIOS INDUSTRIAIS LTDA - ME  
AUTUANTE - MARCOS LOPEZ COSTA SANTOS  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 23/05/2018

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0058-03/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração parcialmente subsistente **b)** PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Infração 02 subsistente. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. 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 em multa. Infração subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DE IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **b)** NOTAS FISCAIS EMTIDAS POR CONTRIBUINTE NÃO CADASTRADO. Corrigida a multa aplicada na Infração 05, para 60%, consoante previsão da alínea “a”, do inciso VII, do art. 42, da Lei 7.014/96. Infrações subsistentes. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 10/06/2015, refere-se à exigência do crédito tributário no valor total de R\$88.038,20 em decorrência das seguintes infrações.

Infração 01 - 07.01.01. Falta de 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 janeiro a dezembro de 2013, janeiro, março, maio, junho a agosto e outubro a dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$51.379,79, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - 07.01.02. Recolhimento efetuado a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de fevereiro a dezembro de 2013, janeiro a dezembro de 2014. Exigido o valor de R\$13.631,91, acrescido da multa de 60%;

Infração 03 - 07.15.03. Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago a título de antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de julho, setembro, novembro e dezembro de 2013, janeiro, março, e junho a dezembro de 2014. Valor do débito: R\$8.181,66;

Infração 04 - 01.02.06. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à mercadoria adquirida com pagamento do imposto compor substituição tributária, nos meses de maio a novembro de 2013 e setembro a novembro de 2014. Exigido o valor de R\$5.384,51, acrescido da multa de 60%;

Infração 05 - 01.02.12. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a notas fiscais em que constam contribuintes não cadastrados no CAD-ICMS-BA, nos meses de fevereiro e março de 2013. Exigido o valor de R\$9.460,33, acrescido da multa de 100%.

O autuado apresentou impugnação às fls. 597 a 610, na forma, a seguir resumidas.

Destaca que o autuante comete inúmeras ilegalidades e deveras vezes inconsistências em seu lançamento fiscal que impedem o autuado exercer plenamente seu direito de defesa.

Inicialmente, o nobre autuante não fez acompanhar ao auto de infração em epígrafe os arquivos magnéticos em formato texto ou tabela, referente aos demonstrativos que acompanham a exigência fiscal, nos termos do §3º, art. 8º, do RPAF-BA/99, o que ofende o devido processo legal.

Afirma que os demonstrativos apresentados das infrações 01, 02, 03 e 04 são inconsistentes e o impedem de exercer plenamente seu direito de defesa.

No que se refere às Infrações 01, 02 e 03, sustenta que os demonstrativos construídos pelo autuante não traz qual o estado de origem das mercadorias, e quais são mercadorias com seu código NCM em que é exigido a falta de recolhimento ou recolhimento a menor do ICMS por substituição, e a antecipação parcial do imposto, bem como não fez constar os conhecimentos de transportes nas operações em que são incluídos o valor do frete na base de cálculo do imposto exigido, impedindo, assim, que o autuado identifique se: a) de fato as mercadorias sofrem substituição tributária ou é tributada normalmente, b) se existe convênio em que prever a retenção do imposto pelo remetente, c) se os MVAs utilizados pela autuação e valores de fretes incluídos na base de cálculo estão corretos, o que fulmina a cobrança por cerceamento de direito de defesa.

No que se refere à Infração 04, observa uma completa impropriedade, haja vista que o Autuante igualmente não traz nos seus demonstrativos quais são as mercadorias com seu código NCM que supostamente sofrem substituição tributária em que é imputada a infração do uso indevido de crédito fiscal.

Nos demonstrativos da Infração 04, observa que o Autuante colunas de “crédito usado”, “crédito da nota” e “credito indevido” e em muitas notas fiscais o crédito da nota é reconhecido e maior do crédito usado, o que supostamente apontaria que o autuado usou crédito superior ao da nota fiscal. Indaga se o uso do crédito fiscal é possível ou não, e se mercadoria sofre substituição tributária ou não.

Revela ser notório que a ofensa ao devido processo legal e inconsistências dos demonstrativos elaborados pelo Autuante o impedem de exercer seu direito de defesa.

Menciona que nos demonstrativos das infrações 01, 02 e 03, o autuado relaciona fornecedores sediados em Estados de origem que existe convênio com o Estado da Bahia de retenção do imposto por substituição segundo o Protocolo ICMS 104/09, o que demonstra, claramente, a ilegitimidade do autuado pelo pagamento do ICMS por substituição em decorrência da falta de recolhimento (Infração 01) ou recolhimento a menor (Infração 02), ou ICMS da antecipação parcial (Infração 03).

No mérito da infração 05, destaca que falta motivo para se imputar a Infração, haja vista que o autuante imputa o uso indevido de crédito fiscal do ICMS referente a Notas Fiscais em que constam como emitente contribuinte não cadastrado no Cadastro de Contribuintes da Secretaria da Fazenda, contudo o contribuinte, de Inscrição Estadual nº 050.089.792 relacionado no demonstrativo do Autuante é cadastrado no Estado da Bahia desde 03/02/1999, conforme resumo cadastral DIE em anexo, e pagou devidamente pelos produtos.

Requer seja julgada nula a ação fiscal, ou, se assim não entender este Órgão Julgador, pugna seja julgada improcedente.

Frisa que o Autuante não lhe apresentou os arquivos magnéticos dos demonstrativos que carrearam a autuação nos termos do art. 8º, §3º, do RPAF-BA/99.

Destaca que tal vício viola o princípio do devido processo legal, baluarte da ampla defesa e contraditório, prevista na Magna Carta.

Lembra que o Princípio do devido processo legal é uma das garantias constitucionais mais festejadas, pois dele decorrem todos os outros princípios e garantias constitucionais. Diz ser a base legal para aplicação de todos os demais princípios, independente do ramo do direito processual, inclusive no âmbito do direito material ou administrativo.

Observa que os demonstrativos apresentados das Infrações 01, 02, 03 e 04 são inconsistentes e impedem o contribuinte exercer plenamente seu direito de defesa.

No que se refere à Infração 04, observa uma completa impropriedade, haja vista que o nobre fiscal igualmente não traz nos seus demonstrativos quais são as mercadorias com seu código NCM que supostamente sofrem substituição tributária em que é imputada a infração do uso indevido de crédito fiscal.

Afirma que nos demonstrativos da Infração 04, o Autuante nas colunas de “crédito usado”, “crédito da nota” e “credito indevido” e em muitas notas fiscais o crédito da nota fiscal é reconhecido e maior do crédito usado, o que supostamente apontaria que o autuado usou crédito superior ao da nota fiscal.

Diz ser notório que as inconsistências dos demonstrativos das Infrações 01, 02, 03 e 04 o impedem do autuado exercer plenamente seu direito de defesa por impedir que o autuado identifique se: a) de fato as mercadorias sofrem substituição tributária ou é tributada normalmente, b) se existe convênio em que prever a retenção do imposto pelo remetente, c) se os MVAs utilizados pela autuação e valores de fretes incluídos na base de cálculo estão corretos, o que fulmina a cobrança por cerceamento de direito de defesa, e; d) na Infração 04, qual é de fato a infração imputada.

Lembra que o contraditório é o direito que tem as partes de serem ouvidas nos autos, ou seja, é o exercício da dialética processual, marcado pela bilateralidade da manifestação dos litigantes. Acrescenta que a ampla defesa possui fundamento legal no direito ao contraditório, segundo o qual ninguém pode ser condenado sem ser ouvido.

Assevera que os Princípios do contraditório e da ampla defesa (apesar de serem autônomos) são necessários para assegurar o devido processo legal, pois é inegável que o direito a defender-se amplamente implica consequentemente na observância de providência que assegure legalmente essa garantia.

Lembra que o Princípio do devido processo legal garante a eficácia dos direitos garantidos ao cidadão pela nossa Constituição Federal, pois seriam insuficientes as demais garantias sem o direito a um processo regular, com regras para a prática dos atos processuais e administrativos.

Transcreve lições de Paulo Henrique dos Santos Lucon sobre a garantia do tratamento paritário das partes, *in Garantias constitucionais do processo civil*.

Diz que no sistema jurídico brasileiro, os nossos tribunais entendem que a defesa das garantias constitucionais faz-se necessária para conceder ao cidadão a efetividade de seus direitos. É neste

sentido que o devido processo legal passa a simbolizar a obediência às normas processuais estipuladas em lei, garantindo aos jurisdicionados-administrados um julgamento justo e igualitário com atos e decisões devidamente motivadas.

Afirma que o devido processo legal resguarda as partes de atos arbitrários das autoridades jurisdicionais e executivas garantindo o direito da ampla defesa e contraditório do autuado sobre pena de nulidade da exigência fiscal, conforme estabelece o RPAF-BA/99.

Conclui que as Infrações 01,02, 03 e 04 são nulas, nos termos do art. 18, inciso II, do RPAF-BA/99, por violação expressa ao que dispõe o art. 8º, do mesmo novel legislativo, e nos termos da alínea “a”, do inciso IV, do art. 18.

Ao cuidar do mérito das Infrações 01, 02 e 03, diz faltar legitimidade passiva do autuado, visto que o contribuinte autuado não era responsável pelo recolhimento do ICMS ou recolhimento a menor, referente à substituição tributária por antecipação, nas Infrações 01 e 02, e pelo ICMS por antecipação parcial, na Infração 03, haja vista que havia convênio para retenção do imposto entre o Estado de onde as mercadorias foram remetidas e o Estado de onde as mercadorias foram destinadas (Bahia).

Registra que o Autuante relaciona, em seus demonstrativos, fornecedores sediados em Estados de origem que existe convênio com o Estado da Bahia de retenção do ICMS, segundo o Protocolo ICMS 104/09.

Afirma não lhe caber, na qualidade de destinatário das mercadorias, e sim ao remetente, por haver convênio que prever a retenção do imposto, devendo, assim, o ICMS referente à substituição tributária por antecipação ser recolhido pelo remetente referente às operações destacadas pelo contribuinte no demonstrativo do autuante na forma descrita do art. 295, do RICMS-BA/12.

Destaca que o Autuante tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador, porquanto sua função própria é a de aplicador das leis, é a de fazer as pessoas cumprirem as leis.

O Sustenta que o Fisco não possui qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir, nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal, sendo, assim, abusivo cobrar o ICMS de quem não é responsável pelo recolhimento do imposto. Diz que nesse exato sentido é a lição de Celso Ribeiro Bastos, cujo fragmento reproduz.

Afirma que a ação da autoridade no processo administrativo fiscal, assim, é impulsionada pelo poder-dever de ofício, com atos regrados pela Lei e motivados pelo interesse público. Acrescenta que a autoridade administrativa, deve obedecer ao princípio da legalidade, exigindo, assim, uma atuação oficial e imparcial em benefício do bem público.

Assevera que o auto de infração em comento representa um claro atentado ao princípio da legalidade, vez que imputa ao autuado o recolhimento do ICMS sobre operação que não cabe a ele efetuá-lo, conforme ensina a professora Maria Sylvia Zanella di Pietro em transcrição que colaciona.

Sustenta que a exigência fiscal não está escapa em ser julgada nula por ilegitimidade passiva em razão da falta de responsabilidade do autuado pelo pagamento do imposto nos termos do art. 295 do RICMS.

Conclui que o autuado está desobrigado em recolher o ICMS nas operações destacadas nos demonstrativos do Autuante nas Infrações 01, 02 e 03, devendo, por tanto, serem excluídas a cobrança do ICMS sobre as referidas operações.

Quanto à Infração 05, reafirma suas alegações já elencadas e observa que a exigência fiscal da Infração 05 padece de motivação pois é baseada em falso motivo, conforme nos ensina o mestre

Celso Antônio Bandeira de Mello e o saudoso mestre Hely Lopes Meirelles, cujos ensinamentos reproduz.

Destaca que o lançamento do crédito tributário configura ato de vontade pelo qual o poder público aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta. Traz a colação lições do jurista, Seabra Fagundes para corroborar sua tese.

Diz que a lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o mais vinculado possível, no exercício do qual serão praticados atos plenamente vinculados. Diz ser essa a expressão utilizada no art. 3º, do CTN, que define o tributo como “prestação pecuniária, compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Lembra que o objeto do lançamento, como ato de vontade da administração (a saber, a declaração da ocorrência do fato jurídico, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e da alíquota para apuração do montante a pagar e os termos da exigibilidade) já está predeterminado na lei tributária, vale dizer, *“in casu sub examine”*, expressamente previsto os dispositivos de lei que autorizam a imputação de responsabilidade quando ocorrer infração a eles, inexistindo margem de liberdade de escolha para o agente que pratica o ato (Autuante).

Afirma que a validade e eficácia do ato administrativo estão condicionados a sua prática em motivos reais, idôneos e existentes, carecendo de motivos que sustentassem a autuação.

Assevera não havia motivo para que o Autuante exigisse a infração, pelo menos nos valores que ora se contesta.

Conclui requerendo a nulidade da exigência fiscal e, acaso acolhida às preliminares aduzidas, no mérito, pugna pela improcedência do lançamento tributário.

O autuante presta informação fiscal, fls. 622 e 623, observando que o impugnante apresenta defesa alegando impedimento do pleno direito de defesa pela falta de entrega dos demonstrativos em arquivos magnéticos, e questiona também a falta da indicação do Estado de origem das mercadorias, a discriminação das mercadorias, código NCM, números dos conhecimentos de transportes referentes aos fretes que não foram incluídos na base de cálculo da substituição tributária, nos demonstrativos, nos caso das Infrações 01, 02 e 03.

Assinala reconhecer de fato a inexistência de tais elementos nos demonstrativos, no entanto, julga desnecessários, por entender que não existiu prejuízo algum para a plena defesa, visto que todos estes elementos se encontram nos Danfes e nos Conhecimentos, documentos pertencentes ao próprio contribuinte, conforme cópias anexadas ao processo e relacionados com as notas fiscais, fornecedores e valores citados nos demonstrativos, o que possibilita e permite ao autuado conferir e constatar a procedência de todos os débitos apurados e as respostas às todas as indagações do mesmo.

Em relação à Infração 04, destaca que a alegação da defesa é a mesma, ou seja, falta de discriminação das mercadorias e código NCM, e reafirma seu argumento de que estão anexadas cópias de Danfes aonde constam estes elementos e mais o CST - Código de Situação Tributária, no caso 060 - ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária. Explica que, na dúvida, basta uma simples verificação em tais cópias para a constatação do crédito indevido.

Cita como exemplo a primeira nota do demonstrativo, fl. 487, a Nota Fiscal nº 31.941, em que foi usado um crédito de R\$73,18, e na cópia do Danfe, fl.489, pode-se verificar que todos os itens de mercadorias possuem CST 060 e não existe qualquer destaque de crédito de ICMS na referida nota fiscal. Portanto, assevera que o uso do crédito fora indevido, pois foi registrado na sua escrita fiscal - livro Registro de Entradas - conforme cópia do mesmo, fl. 490. Ressalta que, como esse item exemplificado, o mesmo acontece com as demais notas fiscais.

Quanto a Infração 05, afirma que seu entendimento é que, estando o contribuinte inapto desde 2012, conforme cópia de dados cadastrais, fl. 578, e nesta condição, encontra-se impedido de

emitir notas fiscais. Arremata sustentando que mantém seu entendimento da utilização indevida de crédito fiscal.

Conclui Considerando que o Autuado não apresenta qualquer argumentação quanto aos valores cobrados, pugnando pela procedência da autuação.

À fl. 626, esta 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal encaminhou o presente processo em diligência à INFRAZ VAREJO, para que o autuante elaborasse novos demonstrativos das infrações 01 a 04 incluindo o código de acesso das Notas Fiscais Eletrônicas, a discriminação das mercadorias, o código NCM e a MVA aplicada, os quais devem ser acostados aos autos e cópia em CD, e em seguida, intimasse o impugnante para entrega das correspondentes cópias e que fosse reaberto o prazo de defesa.

O Resultado da diligência é apresentado pelo autuante, fls. 641 a 642, informando que foram elaborados demonstrativos e planilhas fls. 630 a 640 e CD, fl. 643, com a inclusão do código de acesso das notas fiscais eletrônicas, discriminação das mercadorias, o código NCM e as MVAs.

Esclarece que em relação à Infração 02, os débitos apurados são decorrentes da falta de pagamento da substituição tributária referente aos valores de fretes, lançados na coluna frete, inserida na planilha original de autoria do contribuinte, como pode ser comprovado pelos valores pagos através de DAEs conforme exemplo: janeiro 2013, fl. 178, valor R\$9.785,85 e relação DAEs, Ano 2013, fl. 19, fevereiro 2013, fl. 180 - valor R\$7.317,63 e na mesma relação de DAEs, fl. 19, assim sucessivamente para o restante do exercício de 2013 e 2014. Afirma ser desnecessária a apresentação de novo demonstrativo para tal infração. Diz que e qualquer dúvida, pode ser esclarecida com os documentos já anexados, cópias de conhecimentos de fretes e cujos originais pertencem ao contribuinte.

Quanto à Infração 04, explica que a cobrança é decorrente da utilização de crédito indevidamente, uma vez que a substituição tributária encerra a cobrança do imposto e deva a utilização do crédito fiscal nas fases seguintes. Destaca que o cometimento da infração está suficientemente visível e comprovado pelas cópias de Danfes que indicam operações com CST - Código de Situação Tributária 060 - ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária, os destaques dos Valores do ICMS, relacionados com as cópias lidos livros Registro de Entradas equivalentes aos meses e os registros dos créditos indevidos. Afirma que, portanto, em nada contribui a elaboração de novo demonstrativo para apuração dessa infração.

Informa que anexa aos autos os arquivos eletrônicos (CD 02) de planilhas anteriores ao processo, cujas cópias também foram entregues ao autuado.

Arremata declarando que mantém integralmente a autuação.

O Defendente se manifesta às fls. 652 a 668, depois resumir suas razões de defesa e comentar acerca do pedido de diligência alinha os seguintes argumentos.

Observa que o Autuante, nas Infrações 01 e 03, não elabora novos demonstrativos, e elabora apenas demonstrativos complementares, incluindo os códigos de acesso das notas fiscais eletrônicas, a discriminação das mercadorias, o código NCM e a MVA aplicada.

Alega que os denominados demonstrativos complementares não incluem todas as notas fiscais destacadas nos demonstrativos originais, conforme se observa nas notas fiscais destacadas nos demonstrativos originais em anexo.

No que se refere às Infrações 02 e 04, destaca que o Autuante em nada cumpre com o quanto determinado pela Junta de Julgamento Fiscal, isto porque não foram elaborados quaisquer demonstrativos complementares incluindo códigos de acesso das notas fiscais eletrônicas, a discriminação das mercadorias, o código NCM e a MVA aplicada, o que impede o exercício plenamente a ampla defesa do autuado, conforme razões expostas na Defesa já apresentada.

Indaga como vai saber na Infração 02, mesmo sendo do débito apurado decorrente da falta de pagamento da substituição tributária referente aos fretes, se a exigência é devida ou é aplicada a MVA correta se o autuante não traz informações necessárias como: o estado de origem, códigos de acesso das notas fiscais eletrônicas, a discriminação das mercadorias, e o código NCM.

Em relação à Infração 02, se o débito apurado decorre da mera falta de pagamento da substituição tributária referente aos fretes, por que é relacionado também notas sem destaque de fretes no levantamento fiscal.

No que se refere à Infração 04, questiona como pode saber que os valores apontados nos demonstrativos do Autuante decorre de créditos indevidos de mercadorias com pagamento de imposto por substituição tributária se o autuante não inclui em seus demonstrativos os códigos de acesso das notas fiscais eletrônicas, a discriminação das mercadorias e o código NCM?

Afirma persistir a incongruência apontada nos demonstrativos originais da Infração 04, considerando que são elaboradas planilhas com coluna de “crédito usado”, “crédito da nota” e “credito indevido” e em muitas notas fiscais o crédito da nota é reconhecido e maior do crédito usado, o que supostamente apontaria que o uso do crédito é devido e não decorre de mercadoria que sofre substituição tributária.

Observa que o descumprimento pelo autuante do quanto ordenado pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal fulmina por completo as exigências fiscais das Infrações 01 a 04 por cerceamento ao direito de defesa, ora em razão da ausência de informações necessárias para o exercício pleno de defesa e ora por inconsistências dos levantamentos elaborados.

Destaca que nos demonstrativos das Infrações 01, 02 e 03 o autuante relaciona fornecedores sediados em Estados de origem que existe convênio com o Estado da Bahia de retenção do imposto por substituição segundo o Protocolo ICMS 104/09, o que demonstra, claramente, a ilegitimidade do autuado pelo pagamento do ICMS por substituição em decorrência da falta de recolhimento (Infração 01) ou recolhimento a menor (Infração 02), ou ICMS da antecipação parcial (Infração 03).

Diz que na Infração 02 que decorre da mera falta de pagamento da substituição tributária referente aos fretes, convém destacar que não há nos autos qualquer prova que o frete não foi incluído no preço das mercadorias adquiridas, ou seja, que é por conta do remetente/autuado, bem como sua contratação por fora, não podendo, assim, ser incluído na base de cálculo da apuração do imposto devido por antecipação tributária.

No mérito, sustenta não haver motivo para proceder a lavratura do auto de infração em questão, pelo menos no que se refere as Infrações 01 e 02, isto porque não é considerada os pagamentos efetuados pelos Códigos de Receita 1145 (ICMS Ant Tribut Prod Anexo 88 – RICMS-BA/97) e 1187 (GNR Subst. Tributária-Contr Inscr) nas Infrações 01 e 02, e, especificamente na infração 01, observa-se que muitas mercadorias foram remetidas por empresas enquadradas no Simples Nacional e o autuante apurou incorretamente a MVA (Margem de Valor Agregado) por não ter usado “MVA ST original”, estabelecida em Convênio e Protocolo, ou a MVA para as operações internas, prevista na legislação deste Estado (Conv. ICMS 35/11) nos termos do art. 295, §3º, do RICMS-BA/2012, conforme demonstrativos em anexo.

Pugna pela nulidade da ação fiscal, ou, se assim não entender este Órgão Julgador, requer seja julgada improcedente.

Diz que foi cumprida a diligência, fl. 626, pela 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal por não ter elaborado novos demonstrativos das Infrações 01 a 04, incluindo códigos de acesso das notas fiscais eletrônicas, a discriminação das mercadorias, o código NCM e a MVA aplicada, bem como não foram entregues os arquivos magnéticos dos demonstrativos que carrearam a autuação nos termos do art. 8º, §3º, do RPAF-BA/99.

Menciona que tal vício viola o princípio do devido processo legal, baluarte da ampla defesa e contraditório, prevista na Magna Carta. Afirma que o devido processo legal é garantia de liberdade, é um direito fundamental do homem consagrado na Declaração Universal dos Direitos Humanos:

Reafirma que o Autuante, em relação às Infrações 01 e 03, não elabora novos demonstrativos, e elabora apenas demonstrativos complementares, incluindo os códigos de acesso das notas fiscais eletrônicas, a discriminação das mercadorias, o código NCM e a MVA aplicada.

Registra que os denominados demonstrativos complementares não incluem todas as notas fiscais destacadas nos demonstrativos originais, conforme se observa nas notas fiscais destacadas nos demonstrativos originais em anexo.

No que se refere às Infrações 02 e 04, observa que autuante em nada cumpre com o quanto determinado pela Colenda Junta de Julgamento Fiscal, isto porque não são elaborados quaisquer demonstrativos complementares incluindo códigos de acesso das notas fiscais eletrônicas, a discriminação das mercadorias, o código NCM e a MVA aplicada, o que impede o exercício plenamente a ampla defesa do autuado.

No tocante à infração 02, mesmo sendo do débito apurado decorrente da falta de pagamento da substituição tributária referente aos fretes, questiona como vai saber se a exigência é devida ou é aplicada a MVA correta se o autuante não traz informações indispesáveis como: o estado de origem, códigos de acesso das notas fiscais eletrônicas, a discriminação das mercadorias, e o código NCM.

Em relação à Infração 02, pondera se o débito apurado decorre da mera falta de pagamento da substituição tributária referente aos fretes, indaga por que então é relacionado também notas sem destaque de frete.

No que se refere à Infração 04, questiona como pode saber que os valores apontados nos demonstrativos do autuante decorre de créditos indevidos de mercadorias com pagamento de imposto por substituição tributária se o autuante não inclui em seus demonstrativos os códigos de acesso das notas fiscais eletrônicas, a discriminação das mercadorias e o código NCM.

Diz persistir a incongruência apontada nos demonstrativos originais da infração 04, considerando que é elaborado planilhas com coluna de “crédito usado”, “crédito da nota” e “credito indevido” e em muitas notas fiscais o crédito da nota é reconhecido e maior do crédito usado, assim, indaga se o uso do crédito é devido ou não e se as mercadorias sofrem substituição tributária ou não?

Diz ser notório que as inconsistências dos demonstrativos das Infrações 01, 02, 03 e 04 impedem do autuado exercer plenamente seu direito de defesa por impedir que o autuado identifique se: a) de fato as mercadorias sofrem substituição tributária ou é tributada normalmente, b) se existe convênio em que prever a retenção do imposto pelo remetente, c) se os MVAs utilizados pelo Autuante e valores de fretes incluídos na base de cálculo estão corretos, o que fulmina a cobrança por cerceamento de direito de defesa, e; d) na Infração 04, qual é de fato a infração imputada, considerando que o próprio demonstrativo legitima o aproveitamento em parte do crédito.

Menciona que o contraditório é o direito que tem as partes de serem ouvidas nos autos, ou seja, é o exercício da dialética processual, marcado pela bilateralidade da manifestação dos litigantes. Prossegue assinalando que a ampla defesa possui fundamento legal no direito ao contraditório, segundo o qual ninguém pode ser condenado sem ser ouvido.

Revela que os Princípios do contraditório e da ampla defesa (apesar de serem autônomos) são necessários para assegurar o devido processo legal, pois é inegável que o direito a defender-se amplamente implica consequentemente na observância de providência que assegure legalmente essa garantia.

Diz que o Princípio do devido processo legal garante a eficácia dos direitos garantidos ao cidadão pela nossa Constituição Federal, pois seriam insuficientes as demais garantias sem o direito a um processo regular, com regras para a prática dos atos processuais e administrativos.

Sobre o tema, transcreve lições do jurista Paulo Henrique dos Santos Lucon, para mencionar que o devido processo legal possibilita o maior e mais amplo controle dos atos jurídico-estatais, nos quais se incluem os atos administrativos, gerando uma ampla eficácia do princípio do Estado Democrático de Direito, no qual, o povo não só se sujeita a imposição de decisões, como participa ativamente delas.

Menciona que o devido processo legal simboliza a obediência as normas processuais estipuladas em lei, garantindo aos jurisdicionados-administrados um julgamento justo e igualitário com atos e decisões devidamente motivadas.

Lembra que o devido processo legal resguarda as partes de atos arbitrários das autoridades jurisdicionais e executivas garantindo o direito da ampla defesa e contraditório do autuado sobre pena de nulidade da exigência fiscal, conforme estabelece o art. 18, do RPAF-BA/99.

Observa que pelo expedido, as Infrações 01, 02, 03 e 04 são nulas, nos termos do art. 18, inciso II, do RPAF-BA/99, por violação expressa ao que dispõe o art. 8º, do mesmo novel legislativo, e nos termos do art. 18, inciso IV, alínea “a”.

Em relação às Infrações 01, 02 e 03, revela faltar legitimidade passiva do autuado, visto que o contribuinte autuado não era responsável pelo recolhimento do ICMS ou recolhimento a menor, referente à substituição tributária por antecipação, nas Infrações 01 e 02, e pelo ICMS por antecipação parcial, na infração 03, haja vista que havia convênio para retenção do imposto entre o Estado de onde as mercadorias foram remetidas e o Estado de onde as mercadorias foram destinadas (Bahia). Continua frisando que o Autuante relaciona em seus demonstrativos fornecedores sediados em Estados de origem que existe convênio com o Estado da Bahia de retenção do ICMS segundo o Protocolo ICMS 104/09. Arremata sustentando não lhe caber na qualidade de destinatário das mercadorias, e sim ao remetente, por haver convênio que prever a retenção do imposto, devendo, assim, o ICMS referente à substituição tributária por antecipação ser recolhido pelo remetente referente às operações destacadas pelo contribuinte no demonstrativo do autuante na forma descrita do art. 295, do RICMS.

Destaca que o agente fiscal tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador, porquanto sua função própria é a de aplicador das leis, é a de fazer as pessoas cumprirem as leis.

Assevera que o Fisco não possui qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir, nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal, sendo, assim, abusivo cobrar o ICMS de quem não é responsável pelo recolhimento do imposto.

Lembra que a ação da autoridade no processo administrativo fiscal é impulsionada pelo poder-dever de ofício, com atos regrados pela Lei e motivados pelo interesse público. Assevera que autoridade administrativa deve obedecer ao princípio da legalidade, exigindo, assim, uma atuação oficial e imparcial em benefício do bem público.

Assegura que o presente auto de infração representa um claro atentado ao princípio da legalidade, vez que imputa ao autuado o recolhimento do ICMS sobre operação que não cabe a ele efetuá-lo, conforme nos ensina a célebre professora Maria Sylvia Zanella di Pietro.

Dessa forma, firma que a exigência fiscal deve ser julgada nula por ilegitimidade passiva em razão da falta de responsabilidade do autuado pelo pagamento do imposto nos termos do art. 295 do RICMS-BA/12.

Observa que pelo expedido, está desobrigado em recolher o ICMS nas operações destacadas nos demonstrativos do Autuante nas Infrações 01, 02 e 03, devendo, por tanto, serem excluídas a cobrança do ICMS sobre as referidas operações.

Afirma que Infração 02 decorre da mera falta de pagamento da substituição tributária referente aos fretes, convém destacar que não há nos autos qualquer prova que o frete não foi incluído no preço das mercadorias adquiridas, ou seja, que é por conta do remetente, bem como sua contratação por fora, não podendo, assim, ser incluído na base de cálculo da apuração do imposto devido por antecipação tributária.

Diz ser evidente que os elementos trazidos aos autos não são suficientes para se provar a infração em questão. Ressalta que se deve rechaçar qualquer “imperatividade” às suposições dos atos administrativos imputados, em especial a infração destacada, devendo ser declarada nula em razão de não conter elementos suficientes para determinar a infração, assim reza o RPAF-BA/99, no art. 18º, inciso IV, alínea “a”.

Ressalta, assim, que no Direito Tributário, é nulo o Auto de infração baseado em presunção fiscal sem a devida fundamentação, vez que se converte em ficção, ferindo o princípio do Ato regrado ou Vinculado à Lei (CTN, art. 97, incisos I e II, 114, 116, inciso I, 141, 142, 144; CF/88, arts. 5º, inciso II; 37 “caput”, 150, inciso I). Afirma que a referida imputação é desprovida de elementos comprobatórios, como exige RPAF-BA/99, em seus artigos 2º, caput, 39, incisos III e IV, alínea “b” e 41, inciso II.

Registra que o suporte fático da imputação do auto de infração em apreço deve ser transparente e cristalino, corroborado com todos os meios de prova admitidos em direito, para que o ato possa prevalecer, trazendo os efeitos pretendidos, a fim de constituir o vínculo obrigacional entre o particular ao Fisco, no que tange a cobrança do tributo.

Destaca a posição da Professora Suzy Gomes Hoffmann e de Hely Lopes Meirelles sobre o tema.

Requer a nulidade da autuação, por falta de elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração.

Afirma que no mérito, não havia motivo para proceder a lavratura do auto de infração em questão, pelo menos no que se refere às Infrações 01 e 02, uma vez que não são considerados os pagamentos efetuados pelos códigos de receita 1145 (ICMS Ant Tribut Prod Anexo 88 – RICMS) e 1187 (ICMS GNR Subst. Tributária-Contr Inscr).

Diz que na Infração 01 muitas mercadorias foram remetidas por empresas enquadradas no Simples Nacional e o autuante apurou incorretamente a MVA por não ter usado “MVA ST original”, estabelecida em Convênio e Protocolo, ou a MVA para as operações internas, prevista na legislação deste Estado (Conv. ICMS 35/11) nos termos do art. 295, §3º, do RICMS/2012.

Observa que a exigência fiscal das Infrações 01 e 02 padecem de motivação, pois é baseada em falso motivo, conforme nos ensina o mestre Celso Antônio Bandeira de Mello,

Ressalta que o lançamento do crédito tributário configura ato de vontade pelo qual o poder público aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta. Acrescenta que a manifestação de vontade que é o impulso gerador do ato, devendo emanar de agente competente, ou seja, pessoa que tem atribuição legal para o exercício da função, no caso a de lançar tributo.

Assevera que a lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o mais vinculado possível, no exercício do qual serão praticados atos plenamente vinculados. Essa, aliás, é a expressão utilizada no art. 3º, do CTN, que define o tributo como “prestação pecuniária, compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Lembra que o objeto do lançamento, como ato de vontade da administração (a saber, a declaração da ocorrência do fato jurídico, a identificação do sujeito passivo da obrigação, a determinação da base de cálculo e da alíquota para apuração do montante a pagar e os termos da exigibilidade) já está predeterminado na lei tributária, vale dizer, “in casu sub examine”, expressamente previsto os dispositivos de lei que autorizam a imputação de responsabilidade quando ocorrer infração a eles, inexistindo margem de liberdade de escolha para o agente que pratica o ato (Autuante).

Afirma que a validade e eficácia do ato administrativo estão condicionados à sua prática em motivos reais, idôneos e existentes, carecendo de motivos que sustentassem a autuação, visto que não é considerada os pagamentos efetuados pelos Códigos de Receita 1145 - ICMS Ant Tribut Prod Anexo 88 - RICMS-BA/97) e 1187 (ICMS GNR Subst. Tributária-Contr Inscr) nas Infrações 01 e 02.

Diz especificamente na Infração 01, que muitas mercadorias foram remetidas por empresas enquadradas no Simples Nacional e o autuante apurou incorretamente a MVA por não ter usado “MVA ST original”, estabelecida em Convênio e Protocolo, ou a MVA para as operações internas, prevista na legislação deste Estado (Conv. ICMS 35/11) nos termos do art. 295, §3º do RICMS-BA/2012, conforme demonstrativos em anexo. Arremata frisando que pelo se constata, não havia motivo para que a autuante exigisse essa infração, pelo menos nos valores que ora se contesta.

Conclui requerendo a nulidade do Auto de Infração, acaso seja acolhida as preliminares aduzidas, e ao final, no mérito, o julgamento pela improcedência do lançamento tributário

Em informação prestada às fls. 743 a 745, planilhas às fls. 747 a 796, e CD, fl. 798, o Autuante destaca que após atendimento de diligência solicitada pela 3ª JJF, conforme informação às fls. 641 e 642, deste processo, e manifestação de defesa do contribuinte às fls. 652 a 742, apresenta as seguintes ponderações.

Menciona que primeiros demonstrativos para as Infrações 01 e 03 e que deram origem ao auto de infração, foram demonstrativos elaborados a partir de modelo utilizado pelo contribuinte e entregues para a auditoria e, de fato, não contemplava todos os campos solicitados na defesa tais como: UF, Nº DE CHAVE DE NFE, NCM, DESCRIÇÃO DAS MERCADORIAS.

Observa que a pedido da junta elaborou planilhas complementares que, segundo o contribuinte ainda não atendiam a sua solicitação.

Por fim, destaca que elaborou novas planilhas que esperamos atender à junta, ao contribuinte e a este conselho, porém procedeu a uma nova auditoria aonde consideramos o total de NFe recebidas nos exercícios e não somente as NFe para os valores cujo o contribuinte não apresentara o pagamento através de DAE ou GNRE. Assinala que agora foram consideradas todas as NFe dos exercícios de 2013 e 2014 e todos os pagamentos realizados através de DAEs -cod. 1145 e GNREs (cod.1187) constantes no sistema de arrecadação de informações da SEFAZ.

Informa que as MVAs foram revistas e considerados os percentuais de MVA internas para os casos de compras em contribuintes do Simples Nacional.

Sustenta que o contribuinte é Responsável Solidário pelo imposto retido por substituição em outra unidade da federação quando existe protocolo, conforme legislação. Reproduz o art. 6º, inciso XV, da Lei 7014/96, para registrar a responsabilidade solidária estatuída.

Destaca que, no entanto, novos valores foram apurados conforme os novos demonstrativos e podem ser visualizados e comprovados nas novas planilhas anexadas em papel e em CD e cópias para serem entregues ao contribuinte. Afirma que o valor do ICMS total líquido (valor histórico) da infração 01- para os exercícios de 2013 e 2014 foi para R\$173.154,91.

Afirma que o total para a Infração 03- também foi alterado para R\$12.134,07 que também poderá ser verificado e comprovado nas novas planilhas anexadas.

Quanto à Infração 02, observa que os débitos apurados são decorrentes da falta de pagamento da substituição tributária referente aos valores de fretes. Menciona que os valores que foram lançados na coluna frete, inserida na planilha original de autoria do contribuinte, como pode ser comprovado pelos valores pagos através de DAE conforme exemplo: Janeiro 2013, fl. 178, valor R\$9.785,85 e relação DAEs - Ano 2013, fl. 19; fevereiro 2013, fl. 180, - valor R\$7.317,63 e na mesma relação de DAEs, fl. 19, assim sucessivamente para todo o restante do exercício de 2013 e 2014. Destaca que os valores de fretes que estão em branco, correspondem aos conhecimentos de transportes que não foram entregues pelo contribuinte no momento da auditoria. Pondera que

entende ser desnecessária a apresentação de novo demonstrativo para tal infração e qualquer dúvida, pode ser esclarecida com os documentos já anexados, cópias de Reconhecimentos de fretes e cujos originais pertencem ao contribuinte.

Quanto a Infração 04, afirma que a cobrança é decorrente da utilização de crédito indevidamente, uma vez que a substituição tributária encerra a cobrança do imposto e veda a utilização do crédito fiscal nas fases seguintes. Declara que o cometimento da infração está suficientemente visível e comprovado pelas cópias de DANFEs que indicam operações com CST - Código de Situação Tributária 060 - ICMS cobrado anteriormente por substituição tributária, os destaques dos valores do ICMS (zerados), relacionadas com as cópias das folhas dos livros Registros de Entradas equivalentes aos meses e registros dos créditos indevidos. Diz que tudo pode ser comprovado a partir dos documentos anexos ao auto e pertencentes ao contribuinte. Portanto em nada contribui a elaboração de novo demonstrativo para a apuração de tal infração.

Infração 05 esclarece que o contribuinte usou indevidamente crédito fiscal de contribuinte na condição Inapt (cancelado) no cadastro da Secretaria da Fazenda conforme documento anexo-fl. 578. Mantém a infração.

Informa que anexa aos autos novos demonstrativos em papel e os arquivos eletrônicos dos mesmos no (CD-03) e cópias para serem entregue ao contribuinte.

Conclui mantendo o Auto de Infração.

Às fls. 806 a 815, o Autuado, depois comentar as intervenções anteriores, afirma que na informação fiscal, fls. 743 a 745, observa-se que o Autuante nas Infrações 01 e 03 refaz todos os seus demonstrativos majorando a cobrança da Infração 01 para R\$173.154,91 e Infração 03 para R\$12.134,07, sem contudo proceder novo lançamento de ofício mediante a lavratura de novo Auto de Infração, intimando, assim, o contribuinte para apresentar nova defesa e apresentando, assim, os demonstrativos fiscais em formato texto ou tabela, o que demonstra por completo a nulidade do lançamento em apreço.

Assinala no que se refere às Infrações 02 e 04, que o Autuante repisa os argumentos citados na manifestação anterior de fls. 641 e 642, e novamente se recusa em cumprir com a diligência fiscal ordenada por essa Junta de Julgamento Fiscal, persistindo, assim, os vícios já apontados na Nova Defesa apresentada.

Requer seja julgada nula a ação fiscal, ou, se assim não entender este Órgão Julgador, requer seja julgada nula.

Destaca que o Autuante, nas Infrações 01 e 03, efetua novo lançamento de ofício por refazer por completo todos os seus demonstrativos majorando a cobrança da Infração 01 para R\$173.154,91 e a Infração 03, para R\$12.134,07, sem, contudo, lavrar novo auto de infração e oportunizar ao contribuinte a apresentação de Nova Defesa, entregando-lhe cópia dos demonstrativos por si elaborados em formato texto ou tabela.

Em relação às Infrações 02 e 04, destaca-se que o Autuante aduz, na Infração 02, que “Sendo assim, entendemos desnecessária a apresentação de novo demonstrativo para tal infração e qualquer dúvida pode ser esclarecida com os documentos já anexados, cópias de conhecimentos de fretes e, cujos originais pertencem ao contribuinte”, e, na Infração 04, que: “ Portanto em nada contribui a elaboração de novo demonstrativo para apuração de tal infração”, recusando, assim, a cumprir com a diligência determinada por essa Junta de Julgamento Fiscal à fl. 626.

Observa que o Fisco Estadual acaba por violar o devido processo legal e ao contraditório, cerceando ao contribuinte ao direito a apresentação de defesa frente ao “Novo Lançamento” efetuado a respeito das Infrações 01 e 03, bem como não entregando os demonstrativos em formato Texto ou Tabela, e não cumprindo com a diligência ordenada pela Colenda Junta de Julgamento Fiscal nas infrações 02 e 04.

Frisa que nas Infrações 01 e 03, que o autuante não procedeu apenas “eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais” e sim novo lançamento que atinge a cobrança em questão (o valor devido do crédito tributário), devendo, assim, ser julgado nula as exigências fiscais em questão e lavrado novo auto infração, oportunizando ao contribuinte apresentar defesa com base no novo valor da cobrança em questão e nos novos demonstrativos elaborados.

Destaca que nas Infrações 01 e 04 as informações contidas nos demonstrativos do autuante são insuficientes para que o autuado exerça plenamente seu direito de defesa, isto porque não é contém os códigos de acesso das notas fiscais eletrônicas, a discriminação das mercadorias, o código NCM e a MVA aplicada.

Indaga como e na Infração 02, mesmo sendo do débito apurado decorrente da falta de pagamento da substituição tributária referente aos fretes, vai saber se a exigência é devida ou é aplicada a MVA correta se o autuante não traz informações indispensáveis como: o estado de origem, códigos de acesso das notas fiscais eletrônicas, a discriminação das mercadorias, e o código NCM.

Indaga ainda quanto à na infração 02, se o débito apurado decorre da mera falta de pagamento da substituição tributária referente aos fretes, por que então é relacionado também notas sem destaque de frete.

Quanto à Infração 04, como pode saber se os valores apontados nos demonstrativos do autuante decorre de créditos indevidos de mercadorias com pagamento de imposto por substituição tributária se o autuante não inclui em seus demonstrativos os códigos de acesso das notas fiscais eletrônicas, a discriminação das mercadorias e o código NCM.

Diz persistir a incongruência apontada nos demonstrativos originais da Infração 04, considerando que são elaboradas planilhas com coluna de “crédito usado”, “crédito da nota” e “credito indevido” e em muitas notas fiscais o crédito da nota é reconhecido e maior do crédito usado. Indaga se o uso do crédito é devido ou não e, se as mercadorias sofrem substituição tributária ou não.

Afirma que tais vícios violam o princípio do devido processo legal, baluarte da ampla defesa e contraditório, prevista na Magna Carta.

Destaca que o Princípio do devido processo legal é uma das garantias constitucionais mais festejadas, pois dele decorrem todos os outros princípios e garantias constitucionais. Ele é a base legal para aplicação de todos os demais princípios, independente do ramo do direito processual, inclusive no âmbito do direito material ou administrativo.

Lembra que o devido processo legal garante inúmeros outros postulados como os princípios do contraditório, da ampla defesa e da motivação (apesar de autônomos e independentes entre si), integrando-se totalmente os incisos LIV e LV, ambos do art. 5º da Carta Magna de 1988. Tais princípios ajudam a garantir a tutela dos direitos e interesses individuais, coletivos e difusos.

Diz ser notório que as inconsistências dos demonstrativos das Infrações 02 e 04, e os novos lançamentos das Infrações 01 e 03, sem oportunizar prazo para defesa, lhe impedem do autuado exercer plenamente seu direito de defesa por impedir:

a) nas Infrações 01 e 03 que apresente defesa no prazo de 60 dias a respeito da cobrança dos novos valores exigidos, analisando os novos demonstrativos com auxílio de arquivo magnético em formato Tabela disponibilizado pelo Autuante;

b) que identifique, nas Infrações 02 e 04, 1) se as mercadorias das Infrações 02 e 04 sofrem de fato substituição tributária ou é tributada normalmente; 2) se existe convênio em que prever a retenção do imposto pelo remetente; 3) se os MVAs utilizados pelo autuante e valores de fretes incluídos na base de cálculo estão corretos;

c) na Infração 04, identificar qual é de fato a infração imputada, considerando que o próprio demonstrativo legitima o aproveitamento em parte do crédito.

Afirma que o contraditório é o direito que tem as partes de serem ouvidas nos autos, ou seja, é o exercício da dialética processual, marcado pela bilateralidade da manifestação dos litigantes. Destaca que a ampla defesa possui fundamento legal no direito ao contraditório, segundo o qual ninguém pode ser condenado sem ser ouvido.

Revela que os Princípios do contraditório e da ampla defesa (apesar de serem autônomos) são necessários para assegurar o devido processo legal, pois é inegável que o direito a defender-se amplamente implica consequentemente na observância de providência que assegure legalmente essa garantia.

Cita que o Princípio do devido processo legal garante a eficácia dos direitos garantidos ao cidadão pela nossa Constituição Federal, pois seriam insuficientes as demais garantias sem o direito a um processo regular, com regras para a prática dos atos processuais e administrativos.

Lembra que o devido processo legal possibilita o maior e mais amplo controle dos atos jurídico-estatais, nos quais se incluem os atos administrativos, gerando uma ampla eficácia do princípio do Estado Democrático de Direito, no qual o povo não só se sujeita a imposição de decisões como participa ativamente delas.

Registra que os nossos tribunais entendem que a defesa das garantias constitucionais faz-se necessária para conceder ao cidadão a efetividade de seus direitos. Diz ser neste sentido que o devido processo legal passa a simbolizar a obediência às normas processuais estipuladas em lei, garantindo aos jurisdicionados-administrados um julgamento justo e igualitário com atos e decisões devidamente motivadas.

Arremata frisando que as Infrações 01, 02, 03 e 04 são nulas em razão da inconsistência dos demonstrativos das Infrações 02 e 04, e não ter oportunizado ao contribuinte apresentar defesa referente ao novo lançamento das Infrações 01 e 03, tudo devidamente auxiliado mediante entrega dos demonstrativos em formato Tabela nos termos do art. 8º do RPAF, representando, assim, uma violação clara ao art. 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF-BA/99.

Conclui requerendo a nulidade das Infrações 01 a 04 e no mérito, julgue improcedente consoante às razões já apresentadas.

Às fls. 819 a 822, o Autuante presta nova informação fiscal nos termos a seguir resumidos.

Depois de reproduzir a informação prestada às fls. 743 a 745, revela que esperava ter atendido as pretensões do Autuado. Entretanto, o defendantete insiste em pedir a nulidade ou improcedência do Auto de Infração, sem apresentar qualquer contestação aos antigos valores ou nos novos contidos no trabalho de auditoria.

Nestes termos, diz manter integralmente a informação fiscal quanto ao atendimento da diligencia ou dos novos procedimentos.

Conclui pugnando pela manutenção da autuação.

Na assentada do julgamento depois da leitura do relatório e exame dos autos, essa 3ª JJF, decidiu converter os autos em nova diligência, fls. 831 e 832, para que o Autuante:

Quanto às Infrações 01 e 03, elaborasse nos vos demonstrativos incluindo apenas as notas fiscais que constituíram o levantamento originalmente;

Em relação à Infração 02, elaborasse novo demonstrativo indicando os dados relativos aos documentos fiscais objeto da autuação e os respectivos valores apurados, incluindo as chaves de acesso e MVA aplicada;

No que se refere à Infração 04, também elaborasse demonstrativo indicando cada documento fiscal, sua respectiva chave de acesso e os valores apurados totalizando o débito mensalmente.

O Autuante colaciona às fls. 836 e 837, o resultado da diligência observando o cumprimento do quanto solicitado e que se encontram acostados às fls. 838 a 896 e CD, fl. 897, cujas cópias foram entregue ao Autuado, fl. 898.

Em nova manifestação, fls. 905 a 910, o Impugnante, em relação à Infração 01, depois de reafirmar que o Autuante exige a antecipação do imposto em duplicidade na Nota Fiscal nº 1368, assevera que a MVA correta é de 37% e não de 53,51%, sendo devida a importância de R\$596,63, que fora devidamente paga, conforme aponta o próprio demonstrativo.

No que diz respeito à Infração 04, reprisa seu argumento de que o Autuante relaciona no demonstrativo de apuração operações com mercadorias sob o código CFOP 5.102 - Venda de Mercadoria adquirida de terceiro - que não sofre substituição tributária.

Em relação à Infração 05, repisa sua alegação de que o contribuinte relacionado no demonstrativo de apuração é cadastrado no CAD-ICMS-BA, desde 03/02/1999.

O Autuante ao prestar informação fiscal, fl. 917, sobre a manifestação, quanto à alegação acerca da Infração 01, contesta o argumento da Defesa de que o valor da Nota Fiscal de nº 1368 tenha sido cobrado em duplicidade, explica que na verdade o valor cobrado da referida nota fiscal foi a diferença de R\$79,26, decorrente do erro do percentual da MVA de 53,51%, conforme estabelece a legislação e que pode ser comprovado no Anexo 1, do RICS-BA/12.

No tocante à Infração 04, explica que apesar da alegação do CFOP 5.102, como pode ser verificado nos Danfes anexados aos autos, ou mesmo no Portal da Nota Fiscal Eletrônica, não existem destaques de créditos de ICMS para as referidas notas fiscais, portanto, considera indevida a utilização dos mesmos e, por isso, mantém sua posição anterior de cobrança.

Quanto à Infração 05, reafirma que o Defendente usou indevidamente crédito fiscal de contribuinte na condição de Inapto no CAD-ICMS-BA, conforme documento anexado à fl. 578, e mantém a autuação.

Conclui pugnando pela procedência do Autu de Infração.

Constam às fls. 923 a 927, extratos do Sistema de Integrado de Gestão da Administração Tributária - SIGAT de pagamento efetuado pelo sujeito passivo de parte da exigência originalmente lançada de ofício.

## VOTO

Inicialmente, cabe examinar as preliminares de nulidade suscitadas pelo impugnante por ofensa aos princípios da ampla defesa e do devido processo legal. Reclamou o defendant que não lhe foram entregues os demonstrativos de apuração e de débito em meio magnético, bem como alegou que os demonstrativos atinentes às Infrações 01, 02, 03 e 04 são inconsistentes e impedem o exercício de sua ampla defesa.

Reclamou da falta de indicação para cada uma das operações arroladas no levantamento fiscal a indicação do Estado de origem, os códigos NCM e de acesso das notas fiscais eletrônicas, a MVA. Os óbices apontados pelo sujeito passivo foram mitigados por meio de diligências solicitadas por essa 3<sup>a</sup> JJF que, ao longo do processo promoveram o preenchimento dessas lacunas na forma a seguir explicitada. No atendimento da diligência, o Autuante elaborou planilha complementar identificando o Estado de origem, os códigos NCM e de acesso das notas fiscais eletrônicas, a MVA incluindo todas as operações do período fiscalizado e, em uma segunda intervenção refez os demonstrativos das Infrações 01 e 03 consolidando todos os itens solicitados mantendo somente as operações inicialmente arroladas no levantamento fiscal.

Assim, no que diz respeito, especificamente, às ausências de dados relativos à indicação do Estado de origem, os códigos NCM e de acesso das notas fiscais eletrônicas, a MVA para permitir o exercício de sua ampla defesa foi suprido com a elaboração das planilhas consolidadas em relação à todas as Infrações. Logo, na forma questionada pela defesa entendendo ultrapassada a

questão de natureza preliminar aduzida pela defesa, uma vez que a oferta dos dados nas planilhas propicia ao sujeito passivo o pleno exercício de sua defesa.

Depois de compulsar os elementos que integram os autos, constato que não assiste razão ao Impugnante, da falta de clareza e inconsistência dos demonstrativos de apuração depois das diligências realizadas, uma vez que, a descrição das infrações apuradas constantes dos autos elucida de forma clara e direta as irregularidades cometidas, indicam a capitulação legal e tipifica a multa aplicada. Do mesmo modo, as planilhas e demonstrativos gravados na mídia CD cuja cópia foi entregue ao Defendente explicitam de forma pormenorizada a origem de cada um dos valores apurados para cada nota fiscal arrolada no levantamento fiscal, elaborados em total consonância com a previsão expressamente estatuída na legislação de regência.

Portanto, não há como prosperar a alegação da defesa de que ocorreria cerceamento de defesa em virtude de ausência de clareza na descrição das infrações e de insuficiência demonstração da acusação fiscal, inexistindo também a alegada falta de motivação.

Ademais, verifico também que o Auto de Infração atende a todas as formalidades para a sua validade, conforme requisitos constantes no art. 39, do RPAF-BA/99, não existindo a falta de clareza, bem como, inexiste qualquer dos elementos elencados no art. 18, do mesmo regulamento que o inquiner de nulidade.

No mérito, a Infração 01 trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação no valor de R\$51.379,79.

Verifico depois de atendida as ponderações da Defesa, mediante a realização de diligência, que o Impugnante em sua manifestação, contestou apenas em relação à operação atinente à Nota Fiscal de nº 1368, no valor de R\$2.624,00, arrolada no levantamento fiscal, fl. 859, no mês de dezembro de 2014. Sustentou que a MVA correta seria de 37% e não de 53,51%, como aplicada pela fiscalização.

Ao compulsar os elementos que constituem esse item da autuação, verifico que assiste razão ao Autuado e deve ser excluído da exigência do mês de dezembro de 2014 o valor de R\$79,26, o que resulta na redução do débito no valor original de R\$432,13 para R\$352,89.

Nestes termos, concluo que a Infração 01 é parcialmente subsistente remanesce o débito de R\$51.300,55.

A Infração 02 cuida do 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.

Em sede de Defesa, o Impugnante alegou a falta de identificação nos demonstrativos não incluía a MVA e nem o número do conhecimento de transporte e que, por isso, não teria condições de aferir se os valores apurados estariam corretos.

Considerando que todos esses apontados óbices pela Defesa foram superados com a realização de diligência específica para esse fim, e que, em sua manifestação final, fls. 905 a 910, o Impugnante não mais se pronuncia em relação a esse item da autuação fica mantida a Infração 02.

A Infração 03 cuida da 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 para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída tributada normalmente, no valor de R\$8.181,66, conforme demonstrativos acostados aos autos, fls. 482 a 485.

Constatou que, do mesmo modo que na Infração 02, depois de realizado o refazimento dos novos demonstrativos elaborados pelo Autuante, no atendimento da segunda diligência o Impugnante não mais apontou qualquer inconsistência no levantamento fiscal.

Depois de constar que a acusação fiscal afigura-se em total consonância com a legislação de regência e os demonstrativos de apuração retratam de forma clara e pormenorizada o cometimento da infração pelo Autuado concluo pela subsistência da Infração 03.

Infração 04 - versa sobre utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por substituição tributária, conforme demonstrativo acostado às fls. 487 e 488 e 559 e cópias das notas fiscais às fls. 489 a 576.

Em sede defesa o Impugnante pugnou pela improcedência da autuação sob o argumento de que foram relacionadas no levantamento fiscal operações de mercadorias com o código CFOP 5.102 de venda de mercadorias adquirida ou recebida de terceiros que não sofre substituição tributária.

O autuante ao proceder à informação fiscal sustentou que apesar está suficientemente visível nas cópias dos Danfes pertencentes ao impugnante e acostados aos autos e comprovado pela indicação de operações com CST - Código de Situação Tributária - 060 - ICMS, e que, nas referidas notas fiscais inexiste destaque de créditos de ICMS e manteve a autuação.

Depois de examinar o demonstrativo de apuração e as cópias dos Danfes constato que assiste razão ao autuante, haja vista que, além de restar evidenciado nos autos a condição das operações sujeitas à substituição tributária, nitidamente se infere da planilha de apuração, fls. 487 e 559, que acusação se efetivou, de fato, independente de está ou não a fase de tributação encerrada de cada uma das operações, haja vista que o impugnante utilizou indevidamente crédito fiscal cujo valor não se encontrava destacado na nota fiscal.

Concluo pela subsistência da Infração 04.

Infração 05 - cuida da utilização indevida de crédito fiscal do ICMS referente a Notas Fiscais em que constam como emitente contribuinte não cadastrado no Cadastro de Contribuintes da Secretaria da Fazenda, conforme demonstrativo às fls. 576 a 592 e cópias das informações cadastrais do INC-SEFAZ dos emitentes das notas fiscais arroladas no levantamento fiscal.

Em sede defesa o autuado pugnou pela improcedência desse item da autuação, sob o fundamento de que o contribuinte de Inscrição Estadual nº 050.089.792 é contribuinte cadastrado no CAD-ICMS-BA, desde 03/02/1999.

Ao compulsar os autos, precipuamente em relação a esse item da autuação, constato à fl. 578, que consoante extrato do INC-SEFAZ acostado aos autos que aludido estabelecimento encontra-se Inapto desde 10/08/2012, portanto, em situação irregular no cadastro, por ocasião da emissão das notas fiscais arroladas no levantamento fiscal nos meses de fevereiro e março de 2013, fl. 577. Em outras palavras, para a emissão de nota fiscal regular o contribuinte deve estar cadastrado com situação regular no CAD-ICMS-BA.

Logo, são indevidos os créditos fiscais utilizados pelo autuado e devidamente glosados.

Entretanto, verifico que a multa aplicada de 100%, prevista na alínea "b", do inciso IV, do art. 42, da Lei 7014/96, não corresponde à tipificação da irregularidade cometida, ou seja, utilização indevida de crédito, portanto, deve ser alterado para 60%, que o previsto na alínea "a", do inciso VII, do mesmo dispositivo da aludida Lei.

Nestes termos, concluo pela procedência desse item da autuação, com a redução da multa para o percentual de 60%.

Assim, na forma supra expendida, resta parcialmente subsistente a autuação, consoante discriminado no demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA
01	PROC. EM PARTE	51.300,55	60 %
02	PROCEDENTE	13.631,91	60 %
03	PROCEDENTE		8.181,66

04	PROCEDENTE	5.384,51	60 %
05	PROCEDENTE	9.460,33	60%
	<b>T O T A L</b>	<b>79.777,30</b>	<b>8.181,66</b>

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL 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 **206922.0002/15-9**, lavrado contra MECFLAN - COMÉRCIO DE ACESSÓRIOS INDUSTRIAIS LTDA - ME, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$79.777,30**, acrescido das multas de 60%, previstas, respectivamente nos incisos II, alínea “d” e VII, alínea “a”, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória, no valor de **R\$8.181,66**, prevista no inciso II, alínea “d” do mesmo dispositivo legal e dos acréscimos moratórios, previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de abril de 2018

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS- JULGADORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA - JULGADOR