

**A. I. Nº** - 298616.0009/17-6  
**AUTUADO** - VOTORANTIM SIDERÚRGIA S.A.  
**AUTUANTE** - ANDRÉ LUIZ SOUZA AGUIAR  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 08.10.2018

## **2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0142-02/18**

**EMENTA: ICMS. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Tendo ônus, o Impugnante não apresenta contraprova às apresentadas pelo fisco, nem elide a infração **2. RECOLHIMENTO A MENOR. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA.** Comprovado incorreto cálculo para o imposto devido efetuado pelo contribuinte em face de MVA menor que a prevista na legislação. Infração subsistente. **3. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES.** As provas autuadas pela Autoridade fiscal não foram elididas pelo Impugnante. Infração caracterizada. **4. MULTA PERCENTUAL. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTADAS COMO NORMAL.** O Impugnante não contestando os dados do levantamento fiscal, alega apenas questão de direito por entender que transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular estariam fora do campo de incidência do ICMS. Tese da autonomia dos estabelecimentos consagrada na jurisprudência administrativa do CONSEF. Infração caracterizada. Indeferido o pedido de perícia ou diligência. Não acolhida as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 24/11/2017, para exigir o crédito tributário em razão das seguintes irregularidades:

**INFRAÇÃO 1 – 01.02.06 –** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria(s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária, no mês de dezembro de 2015, no valor de R\$7.969,70, com aplicação de multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96;

*Complemento: Esta Infração se refere ao crédito indevido do ICMS quando da entradas de vergalhão oriundo de Mato Grosso do Sul. Como o contribuinte optou pela antecipação quando da entrada da mercadoria e, conseqüentemente, pela sua saída desonerada do ICMS, a utilização deste crédito não se justifica.*

**INFRAÇÃO 2 – 07.01.02 –** Efetuou 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, nos meses de fevereiro de 2014, janeiro a março, maio, junho, agosto, setembro e novembro de 2015, no valor de R\$270.829,51, com aplicação de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96;

*Complemento: Esta Infração se refere exclusivamente ao complemento da Antecipação Tributária das mercadorias, tipo Vergalhão, oriundas do Estado de Mato Grosso do Sul, remetidas pela empresa SITREL SIDERURGIA TRÊS LAGOAS. Neste caso, exclusivamente para tal mercadoria, o contribuinte optou, por conveniência, com base no Artigo 290, RICMS-BA 2012, pelo pagamento antecipado do ICMS, e, conseqüentemente, desonerando as operações internas subsequentes.*

INFRAÇÃO 3 – 07.02.03 – Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a dezembro de 2014 e de 2015, no valor de R\$639.071,46, com aplicação de multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96;

*Complemento: Os cálculos se referem exclusivamente à falta de Retenção de ICMS de produtos substituídos, de acordo com a exigência da legislação tributária estadual. Quando da transferência de mercadorias de outras filiais, situadas em outros Estados, o contribuinte optou por fazer a Retenção do ICMS quando das suas saídas, atendendo ao disposto nos Artigos 289, Parágrafo Segundo, e 291 do RICMS-BA 2012. Neste caso, conforme documentação fiscal anexada, a retenção do ICMS não foi efetuada quando das saídas de todas as mercadorias sujeitas ao Regime de Substituição Tributária em 2014 e 2015.*

INFRAÇÃO 4 – 07.15.03 – Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, janeiro a julho de 2015, no valor de R\$89.133,31, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96;

O autuado através de representante devidamente habilitado apresentou defesa nas fls. 458 a 491. Inicialmente discorre quanto à tempestividade da impugnação, relata os fatos da autuação, descreve as infrações juntamente com o valor histórico autuado atualizado com a multa e acréscimos moratórios.

Nas razões defensivas, preliminarmente, o autuado reconhece parcialmente o lançamento fiscal referente à infração 2. Junta demonstrativo relativo ao valor reconhecido. Diz que esse reconhecimento teve como base a diligência realizada internamente, a partir da análise dos documentos fiscais e contábeis, no qual afirma que identificou um equívoco no controle interno da contabilidade, que resultou no referido pagamento a menor no valor de R\$12.719,38.

Suscita preliminar de nulidade da autuação quanto à inexistência de clareza e segurança na acusação fiscal. Pontua que qualquer ato administrativo, possui forma e conteúdo previamente definidos em lei, sendo que a lavratura desta autuação está subordinada ao estrito cumprimento das exigências legais, cujo eventual descumprimento implica o imediato reconhecimento da sua nulidade ou anulabilidade.

Chama atenção para o Decreto nº 7.629/99 (dele reproduzindo o art. 39), que regula o procedimento fiscal e a instauração do contencioso administrativo tributário no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. Lista os principais e indispensáveis requisitos para lavratura do ato formal de lançamento de ofício.

Consigna que as formalidades descritas no citado decreto são estabelecidas pela legislação no intuito de concretizar e propiciar a perfeita atuação do princípio da legalidade, assim como viabilizar o exercício do contraditório e da ampla defesa. Acrescenta que o descumprimento específico de qualquer dos pressupostos referidos, os quais devem obrigatoriamente constar no auto de infração, praticamente presume a ofensa ao direito do contribuinte de exercer a faculdade de se manifestar e, por conseguinte, de se defender frente à acusação fiscal.

Diz que nas hipóteses em que a lei estabelece determinada forma e conteúdo indispensáveis à validade do ato, eventuais descumprimentos nesse sentido acarretarão inevitavelmente a nulidade ou anulabilidade deste. Reitera os casos em que a forma e o conteúdo de determinado ato são

prescritos pela legislação como meios indispensáveis à concretização das garantias individuais constitucionalmente outorgadas aos cidadãos. Ou seja, se a legislação estabeleceu determinada forma e conteúdo indispensáveis à validade do auto de infração e tais exigências são descumpridas pela fiscalização, presumida está a ofensa às garantias do contraditório e da ampla defesa.

Salienta que as formalidades citadas visam garantir objetividade (qualidade de tornar real, precisão), segurança e clareza (qualidade de claro ou inteligível) no Auto de Infração, sem entrelinhas, rasuras ou emendas. Complementa que as regras disciplinadas pelo Decreto nº 7.629/99, exige a indicação expressa e com clareza da capitulação da infração cometida à norma tributária. Todavia, diz que da simples análise do auto de infração constata-se nulidades intransponíveis, que, por sua vez, feriram o direito da Impugnante à almejada discussão do feito na esfera administrativa, ou seja, aos princípios da ampla defesa e ao contraditório. Junta tela de demonstração da infração 2, com a indicação da descrição da infração, o enquadramento legal e o dispositivo que regra a multa.

Chama atenção na descrição feita no termo de lavratura do Auto de Infração, que a Impugnante teria sido autuada com base na acusação de violação às regras disciplinadas pelo *art. 8º, inciso II, e §3º; art. 23 da Lei nº 7.014/96 C/C art. 289 do RICMS publicado pelo Decreto nº 13.780/2012*. Na descrição verifica que a Impugnante teria deixado de recolher adequadamente – melhor dizendo, “recolhido a menor” – o ICMS substituição tributária, cuja regra de apuração e definição da base de cálculo estaria, segundo noticiado pela Autoridade Fiscal, descrita no art. 23 da Lei nº 7.014/96.

Explica que o citado “*art. 23 da Lei nº 7.014/96*” é constituído de 3 (três) incisos, diversas alíneas e 9 (nove) parágrafos, por meio dos quais são mencionadas, disciplinadas e regulamentadas situações oriundas das mais variadas relações jurídicas corriqueiramente ocorridas nas atividades comerciais e industriais. Diz que o Auto de Infração limitou a suscitar a ideia de que a conduta delitiva da Impugnante se enquadrava em alguma das tantas hipóteses disciplinadas pela legislação estadual, sem, contudo, especificar exatamente qual seria.

Fez a seguinte pergunta: “*qual teria sido a base de cálculo utilizada pela Autoridade Fiscal para composição do suposto crédito tributário devido?*”. Afirma que não tem como saber ao certo qual hipótese teria sido utilizada no Auto de Infração, restando apenas a utilização de conjecturas e projeções para tentar identificar o critério adotado no lançamento fiscal. Ainda assim, mesmo que tenha – de boa-fé – despendido tempo e criatividade para descobrir os critérios utilizados pela Autoridade Fiscal, persiste a dúvida e a incerteza sobre a real metodologia aplicada pela fiscalização.

Sustenta ser suficiente para identificar um ato de flagrante violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório, ensejando a materialidade jurídica da nulidade prevista no Decreto nº 7.629/99. Reproduz o art. 18, inciso IV, alínea “a”, do Decreto nº 7.629/99, observando a hipótese de nulidade.

Salienta que o cerceamento de defesa é suficiente para ensejar a nulidade do auto de infração atacado, conforme expressamente previsto no dispositivo transcrito, haja vista a impossibilidade de o contribuinte visualizar – com segurança – a suposta infração cometida.

Ainda, em preliminar, suscita nulidade devido a violação ao princípio da verdade material, o Impugnante diz que, após a análise dos documentos e informações fiscais fornecidas, não sabe ao certo se a auditoria foi feita adequadamente, nos estritos termos da lei, a fim de exaurir o conhecimento fático das causas que deram ensejo às supostas infrações noticiadas no termo de lavratura do Auto de Infração ora combatido.

Registra que o Auto de Infração não corresponde à realidade fática que poderia ter sido extraída a partir da análise acurada dos dados fornecidos na fase inquisitória. Afirma que a Autoridade Autuante não avaliou – exaustivamente – a integralidade dos documentos, se limitando a presumir cenários hipotéticos de violação à legislação tributária. Acrescenta que a leitura do relatório fiscal já é suficiente para confirmar que o Auditor Fiscal não procedeu ao exaustivo

conhecimento dos fatos que foram levados em consideração para apurar os créditos de ICMS e recolher (ou não) o imposto nas operações fiscalizadas, o que denota tratar-se de ato em flagrante contradição ao princípio da verdade material, postulado básico e essencial do processo tributário federal. Cita lições do Ilustre Celso Antonio Bandeira de Mello (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo, 24. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 489, 493 e 494) e entendimento de Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*, 16ª ed., rev. e atual. pela Constituição de 1988, 2ª tiragem, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 581). Destaca leitura da obra SCHOUERI, L. E. ; SOUZA, G. E. C. A. *Verdade Material no Processo Administrativo Tributário*. In: Valdir de Oliveria Rocha. (Org.). *Processo Administrativo Fiscal*. São Paulo: Dialética, 1998, v. 3, p. 139-159.

Afirma que, atualmente, a forma passa a ser instrumento de um fim maior e a verdade material é erigida a princípio basilar do Direito Tributário. Ressalta que, quando lhe é proveitoso, é a própria Administração Tributária que busca a verdade material ao pleitear, *verbi gratia*, a prerrogativa de desconsiderar os negócios jurídicos praticados pelos contribuintes, o que foi cognominado de “*a primazia da substância sobre a forma*”. Discorre que o processo administrativo fiscal no âmbito do Estado da Bahia é, por determinação expressa do Decreto nº 7.629/1999, regido pelos princípios da informalidade e da verdade material, conforme se pode extrair da literalidade do art. 2º, que transcreve.

Diz que no caso concreto as acusações fiscais se devem, em grande monta, ao fato de a Autoridade Autuante não ter analisado a integralidade dos documentos e informações disponibilizados no curso do procedimento fiscalizatório; repita-se, em flagrante violação ao princípio da verdade material.

Solicita que seja reconhecida a prática de atos em flagrante violação ao princípio da verdade material, fazendo-se necessária a decretação da nulidade do lançamento fiscal.

Nas questões de mérito, alega insubsistência do lançamento e defende que cumpriu as obrigações tributárias com observância estritamente à legislação tributária. Tece comentários quanto ao montante total do Auto de Infração alegando que as quatro acusações decorrem de um suposto procedimento de fiscalização acurado, o que se percebe na prática é que os fundamentos utilizados para subsidiar o lançamento tributário não correspondem à realidade fática das informações e registros fiscais disponibilizados.

Sustenta que não há que se falar em eventual pagamento a menor da exação e, muito menos, na escrituração incorreta das operações realizadas. Pontua que os documentos que serão anexados são suficientes para dirimir qualquer dúvida quanto à regularidade dos atos praticados no período fiscalizado.

Defende a regular contabilização do crédito relacionado à Nota Fiscal nº 23674 referente à entrada para fins de industrialização, pertinente à infração 1. Reproduz o art. 290 do RICMS/2012, que relata a abrangência da acusação apresentada no lançamento de ofício. Acrescenta que entende pela plena aplicabilidade do crédito, haja vista que a descrição feita no Auto de Infração, tem-se – na verdade – que o cenário é outro e a conclusão apresentada, por consequência, é totalmente descabida.

Esclarece que a fiscalização ao apurar o período fiscalizado e a operação consubstanciada na Nota Fiscal nº 23.674 (Doc. 03), constatou o erro cometido pelo Ilmo. Fiscal, pois a operação autuada não está submetida à sistemática da substituição tributária. Diz que por um motivo básico, a Nota Fiscal de saída citada, emitida pela SITREL SIDERURGIA TRÊS LAGOAS, se refere à uma operação de venda de produtos destinados à industrialização. Para comprovar esse fato, pede que se observe a informação consignada na descrição do referido documento fiscal, cujas informações constam a afirmação de que os produtos teriam como destino o processo de industrialização (“*material para industrialização*”). Junta tela dos dados adicionais em informações complementares referente a nota ora discutida.

Assinala que a situação descrita na nota/tela encontra amparo legal na legislação tributária do Estado da Bahia, a qual reconhece o direito do contribuinte, nas operações próprias, se apropriar

de créditos de ICMS oriundos da aquisição de mercadorias para industrialização. Transcreve o art. 29, da Lei nº 7.014/96, que disciplina a compensação ao sujeito passivo acerca do direito de creditar-se do imposto cobrado nas operações de entradas de mercadorias que teve o destino ao uso e consumo ou ativo do autuado.

Destaca que o caso não é de aplicação da regra de exceção prevista no §4º, do supramencionado art. 29, conforme assim restou – equivocadamente – consignado no Auto de Infração, eis que a Nota Fiscal nº 23.674 se refere à uma operação de entrada de material para industrialização no estabelecimento da autuada, hipótese de operação não submetida ao regime da substituição tributária. Requer a insubsistência da infração 1.

No argumento da infração 2, afirma que foram recolhidos regularmente os valores de ICMS por antecipação e que a autuação desconsiderou a regra prevista no art. 266, II, do RICMS/BA. Sustenta que existe uma divergência significativa nos critérios utilizados pela Fiscalização e os adotados pela autuada no que se refere à composição da base de cálculo do imposto estadual, sendo que o fisco não considerou a regra do dispositivo citado (Art. 266, II, do RICMS/BA – reproduz), no qual sustenta que aplicou esta regra para a formação do imposto. Reitera que este dispositivo legal é suficiente para respaldar as operações realizadas pela Impugnante e para confirmar o acerto técnico e jurídico da metodologia de contabilização da base de cálculo utilizada naquelas ocasiões.

Explica que ao aplicar o benefício fiscal em referência, contabilizou a base de cálculo do imposto a partir de um fator de redução de 29,41%, atingindo, com isso, uma alíquota efetiva de 12%. Junta tabela para fins de demonstração dos critérios utilizados. Pede que se observe através do exemplo as informações extraídas apenas do período de fevereiro de 2015, no qual – ao aplicar a alíquota efetiva de 12% nas operações com vergalhão – identificou um saldo de ICMS antecipação a recolher de R\$ 27.771,99.

Aborda que para que não parem dúvidas sobre o valor recolhido a título de ICMS antecipação para aquele mesmo período (fevereiro de 2015), verifica que a própria Autoridade Fiscal reconhece o pagamento da quantia de R\$27.771,99, conforme se pode extrair das informações consignadas à fls. 37 dos presentes autos. Fala que as informações consignadas nas planilhas anexas, as quais demonstram a metodologia de apuração do ICMS por antecipação para os exercícios de 2014 (Doc. 04) e 2015 (Doc. 05), devem - em atenção ao princípio da verdade material – ser analisada em conjunto com os dados consignados às fls. 34-40, no qual terá a absoluta certeza quanto ao equívoco cometido pela Ilma. Autoridade Fiscal e, por sua vez, o acerto do procedimento adotado pela autuada.

Assim, destaca que com base nessas informações, poderá o Órgão julgador reconhecer que – com relação aos períodos de 2014 e 2015 – apenas é legítimo o crédito tributário no montante de R\$12.719,38, parcela esta já reconhecida como devida no início da presente defesa. Pede pela insubsistência da infração 2 em relação ao valor remanescente.

Com relação à infração 3, alega também a insubsistência devido à operações com mercadorias destinadas à industrialização, pois sustenta que foram desconsideradas a correta identificação das operações, conseqüentemente, a adequação do imposto recolhido. Registra que o lançamento fiscal ora rechaçado foi formalizado sem a devida e necessária observância à natureza das operações fiscalizadas e, conjuntamente, ao regime de tributação dessas operações.

Observou que a Autoridade Autuante não atentou para o fato de que as operações fiscalizadas estavam relacionadas à venda de material para utilização no processo industrial dos destinatários. Reproduz o art. 8º, §8º, inciso III, da Lei nº 7.014/96, que descreve sobre as vendas para industrialização. Sustenta que este dispositivo ampara a não retenção do ICMS como quer a fiscalização. Solicita a insubsistência da imputação.

Quanto à infração 4, alega a inaplicabilidade do regime de antecipação do ICMS referente às mercadorias em transferências entre estabelecimento de mesmo titular. Transcreve o art. 12-A, da Lei nº 7.014/96. Salienta que nas aquisições interestaduais, o adquirente está obrigado a efetuar a

antecipação parcial do imposto, sob pena de, em assim não fazendo, se submeter às penalidades cabíveis.

Sustenta que não se referem à uma aquisição, mas tão somente à uma transferência de produtos entre estabelecimentos. Assevera que a simples leitura das notas fiscais é suficiente para identificar que as operações foram realizadas pelos estabelecimentos da Votorantim Siderurgia localizados nos municípios de Resende e Barra Mansa, no Estado do Rio de Janeiro, com a unidade filial situada no Município de Camaçari/BA.

Verifica que todas as operações foram identificadas pelo código CFOP relacionado à “transferência de produção do estabelecimento” (6.151), o que demonstra não se tratar de uma aquisição, mas tão somente de remessas de bens entre estabelecimentos do mesmo titular.

Sustenta que não há dúvidas de que não se poderia cogitar da incidência do regime de antecipação do ICMS no caso em análise, basicamente por dois motivos: “(i) *não há que se falar em subsunção do fato à norma (art. 12-A), eis que não ocorreram aquisições interestaduais de mercadorias e (ii) por se tratarem de transferências, não há circulação jurídica dos bens*”.

Lembra que, a norma impositiva, determina que a antecipação do ICMS só será aplicável nas “aquisições interestaduais”, não se aperfeiçoa no mundo jurídico, inexistente causa legítima para demandar o contribuinte neste sentido.

Registra que a exigência pela antecipação do ICMS nos casos de transferência de bens também não se sustenta pelo aspecto jurídico da hipótese de incidência desse imposto. Isso porque, salienta, na transferência não se aperfeiçoará o critério da circulação jurídica da mercadoria. Cita jurisprudência do STJ (Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção, Ministro Relator Luiz Fux, Recurso Especial nº 1.125.133/SP, DJe de 10.09.2010) sobre a definição da impossibilidade de cobrar-se o ICMS em tais hipóteses e do STF (Supremo Tribunal Federal, Segunda Turma, Ministra Relatora Ellen Gracie, Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 267.599, DJe de 30.04.2010) que sufraga o mesmo entendimento.

Reitera que no caso das operações realizadas e fiscalizadas, é indene de dúvidas que se tratavam de transferências entre estabelecimentos, fora, portanto, do escopo de incidência da regra disciplinada pelo art. 12-A, da Lei nº 7.014/96, devendo este órgão julgador de primeira instância desconstruir nessa parte, o lançamento fiscal. Pede pela insubsistência.

No item IV da Defesa, diz que na hipótese de não ser integralmente acolhida a Impugnação pede o afastamento da multa, por entendê-la violar os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco. Solicita o afastamento da multa imposta nas infrações, pois afirma que a autuação violou os citados princípios constitucionais.

Diz que a multa se encontra relacionada à ideia de sanção, repreensão, apenamento de alguém que termina por praticar ato típico em desacordo com o dever imposto pelo ordenamento jurídico. Alega o princípio basilar de direito que toda e qualquer penalidade deve guardar correspondência, ser razoável e proporcional ao ilícito cometido pelo autor, sob pena de invalidade. Isso porque, na seara do Direito Tributário Brasileiro a tributação se reveste de limites que não podem ser transgredidos pelo legislador ordinário.

Destaca o princípio do não-confisco, previsto no artigo 150, IV, da CF, o qual é de importância basilar na defesa da integridade do patrimônio dos contribuintes, pois o ente tributante não pode subtrair mais do que uma parcela razoável do patrimônio do contribuinte, sob pena de incorrer em confisco, isto é, apropriação arbitrária do bem de propriedade deste.

Acentua que esse princípio é de extrema relevância, haja vista que, por se tratar de direito e garantia fundamental, que guarda consonância com o artigo 5º, da CF, é defeso ao Estado instituir penalidade que onere demasiadamente o sujeito passivo da obrigação, tributária ou não. Frisa que a multa deve guardar proporção com o “dano” causado por este mesmo descumprimento, não podendo desvirtuar sua natureza, sob pena de se tornar mero instrumento arrecadatário por parte do Estado.

Defende que a aplicação de multa tributária sem a observância de tais princípios, sem verificar o efetivo dolo e o eventual intuito fraudatório do contribuinte, ou ao menos, a extensão do ato cometido pelo contribuinte (nos moldes do art. 136 do CTN) – configura confisco de bens, ato este absolutamente incompatível com a ordem constitucional atualmente vigente, que tem como alicerce o Estado Democrático de Direito.

Aduz que a imposição da multa no patamar em que foi fixada extrapola inteiramente os limites constitucionais, sendo tal penalidade, assim, evidentemente confiscatória, situação veementemente rechaçada pelo ordenamento jurídico pátrio e que, inclusive, é desestimulada no âmbito deste CONSEF, nos termos dos arts. 157 e 158 do Decreto nº 7.629/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF). Colaciona decisões dos tribunais pátrios (AI 482281 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Primeira Turma, julgado em 30/06/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-07 PP-01390 LEXSTF v. 31, n. 368, 2009, p. 127-130; ADI 551, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 24/10/2002, DJ 14-02-2003 PP-00058 EMENT VOL-02098-01 PP-00039; Apelação nº 0084722-13.2004.8.05.0001. Quinta Câmara Cível, Rel. Des. Edmilson Jatahy Fonseca Júnior, unânime, julgado em 04.09.2012), reproduz também trecho do voto do min. Ilmar Galvão.

Concluiu que a multa aplicada mostra-se absolutamente desarrazoada e desproporcional, desrespeitando todos os princípios tributários em comento e impondo a anulação integral da autuação.

Protesta pela produção de provas complementares e solicita a realização de diligência ou perícia fiscal, conforme os arts. 123, §3º e 145 do RPAF/BA – Decreto nº 7.629/99, que reproduz.

Sustenta que a realização da diligência se faz necessária para que a Autoridade Autuante possa revisar o lançamento fiscal, inclusive através de uma nova análise dos documentos reunidos na fase de fiscalização e demais informações que possa julgar necessárias, as quais estarão à sua disposição para consulta/conferência no estabelecimento.

Por fim, pede e requer:

- Que, preliminarmente, determinem ao órgão preparador que, quando do recebimento da presente Impugnação, proceda imediatamente ao seu cadastro no sistema, fazendo o mesmo em relação ao registro da suspensão da exigibilidade do suposto débito constituído, ora impugnado, nos termos dos arts. 151, inciso III, 205 e 206 do CTN, a fim de não impedir a Impugnante de exercer normalmente suas atividades e obter Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa – CPDEN;
- Que, diante do reconhecimento da parcela incontroversa – da Infração 2 - do crédito tributário lançado nos presentes autos, seja expedida guia de recolhimento do ICMS no valor de R\$12.719,38, com as eventuais reduções cabíveis;
- No mérito, que seja deferido o pedido de realização de Perícia Fiscal, ou Diligência, nos termos dos art. 123, §3º, e 145 do RPAF. Para tanto, requer a Juntada do Anexo 01, através do qual a impugnante relaciona os questionamentos a serem respondidos pela fiscalização.
- Que seja acolhida a presente Impugnação para que seja integralmente cancelado o Auto de Infração, como medida de rigor, eis que demonstrada a nulidade da autuação;
- Que após realizada a diligência fiscal, seja julgado integralmente insubsistente o crédito tributário lançado no Auto de Infração, o que deve ser feito com base nos argumentos apresentados na presente peça de defesa;
- Que, subsidiariamente, caso o entendimento não seja pela invalidação do lançamento do crédito tributário, o que se admite apenas em homenagem ao princípio da eventualidade, requer seja acolhida a presente Impugnação para que as multas aplicadas sejam readequadas a patamares compatíveis com as supostas infrações cometidas pela Impugnante, sob pena de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e do não confisco.

Protesta pela sustentação oral das suas alegações quando do julgamento da Impugnação, requerendo-se desde já a sua intimação para tanto, na forma do Regimento Interno deste E. Conselho de Contribuintes. Solicita que as intimações relativas ao presente feito sejam efetuadas em nome do advogado LUIZ GUSTAVO A. S. BICHARA, inscrito na OAB/SP sob o nº 303.020, sob pena de nulidade.

Na fl. 492, consta petição defensiva complementar sobre questionamento a serem respondidos pela fiscalização no procedimento de perícia ou diligência fiscal:

1. Com relação à Infração 1, queira o Ilmo. Perito informar/Fiscal, com base nos documentos reunidos na fase de fiscalização e dos dados disponibilizados nesta Impugnação, se houve a indicação – na Nota Fiscal nº 23.674 – de que se tratavam de mercadorias adquiridas para industrialização?
2. Com relação à Infração 2, queira o Ilmo. Perito informar/Fiscal, com base nos documentos apresentados nesta Impugnação e nos documentos acostados pela Autoridade Autuante no Auto de Infração, se a memória de cálculo utilizada no Auto de Infração levou em consideração o fator de redução da base de cálculo do ICMS prevista no art. 266, inciso II, do RICMS/BA?
3. Em caso de resposta negativa à indagação anterior, ou seja, em se confirmando a não aplicação do fator de redução da base de cálculo, queira o Ilmo. Perito/Fiscal, com base nas informações apresentadas pela Impugnante (acerca dos valores recolhidos) informar se o suposto saldo devedor indicado no Auto de Infração está correto, bem como indicar o saldo eventualmente remanescente;
4. Queira o Ilmo. Perito/Fiscal informar se nas operações fiscalizadas e listadas na Infração 3 houve a alienação de produtos destinados à sociedades empresárias tidas como consumidoras (consumidor final), ou para fins de industrialização?
5. Quanto à Infração 4, queira o Ilmo. Perito/Fiscal informar, com base nas informações anexadas aos presentes autos (pela Autoridade Autuante e pela Impugnante) se as operações autuadas se referem à aquisição de mercadorias, ou à transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo titular?

O autuante presta informação fiscal, às fls. 583/591. História a fiscalização nos exercícios de 2014 e 2015, conforme abaixo:

Diz que autorizado pela Ordem de Serviço nº 502.831/17, em 03 de julho de 2017 iniciou a fiscalização da empresa, cuja atividade principal é o Comércio Atacadista de Ferragens e Ferramentas.

Afirma que não existe na SEFAZ-BA registro que o Contribuinte exerça, em seu endereço oficial, qualquer atividade vinculada ao processo de industrialização de mercadorias. Portanto, qualquer alusão a um processo fabril, em qualquer das suas fases de transformação de matéria-prima em mercadorias para revenda, não condiz com as atividades que são praticadas em endereço autorizado pelos órgãos competentes. Salieta que o simples registro de atividade secundária na Receita Federal do Brasil como “Serviço de Confecção de Armações Metálicas para a Construção” não tem o poder de transformar um comércio atacadista em indústria.

Destaca que dentre as mercadorias comercializadas pelo Contribuinte, há predominância das sujeitas à substituição tributária, a exemplo de vergalhões, arame, telas metálicas, barra chata, cantoneira, treliças, etc. Acrescenta que dessas mercadorias, cerca de 80% são oriundas das filiais da Votorantim Siderurgia S/A, sediadas em Barra Mansa (RJ), Betim (MG), Resende (RJ) e São Paulo (SP), registradas pelo CFOP 2.152 (Transferência para Comercialização).

Diz que quando ingressou essas mercadorias, o Contribuinte se creditou do valor do ICMS destacado, efetuando as saídas com retenção do imposto devido pela sistemática da substituição tributária. Aduz que a outra parte dessas mercadorias, que é registrada pelo CFOP 2.102 (Compra para Comercialização), e lançada na escrita fiscal com codificação específica. A mercadoria é



adquirida da SITREL SIDERURGICA TRES LAGOAS, empresa sediada em Três Lagoas – Mato Grosso do Sul.

Com relação às mercadorias oriundas da SITREL SIDERURGICA TRES LAGOAS, tipo vergalhão, NCM 7.214.200, enquadradas no Regime de Substituição Tributária, registradas com os códigos 8.016.951; 952; 953; 954; 955; 956, o contribuinte, amparado pelo Artigo 290 do RICMS-BA 2012, optou pelo pagamento do ICMS por Antecipação com desoneração de tributação nas operações internas subsequentes, cujas saídas foram registradas com o CFOP 5.405.

Registra que o contribuinte, por meio do DT-E Domicílio Tributário Eletrônico, tomou ciência do Início de Fiscalização em 05/07/2017. Diz que em função do volume de dados e da complexidade da fiscalização, a OS foi prorrogada em 02/10/2017, para conclusão dos trabalhos de auditoria até dezembro de 2017, com ciência do contribuinte em 16/10/2017. Salienta que por meio dessa sistemática de comunicação, durante todo o período de fiscalização, diversos contatos foram realizados, inclusive na solicitação de documentos e esclarecimentos sobre procedimentos adotados pelo Contribuinte em sua escrituração fiscal.

Diz ser notório o conhecimento que a Escrituração Fiscal Digital (EFD) é um arquivo digital, que se constitui de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos estaduais. Informa que, tendo por base os dados eletrônicos das Notas Fiscais Eletrônicas de Entrada e Saída (NFe) e Conhecimento de Transporte Eletrônico (CTe), efetuou a realização dos Roteiros de Auditoria Fiscal dos Exercícios de 2014 e 2015, utilizando o Sistema Integrado de Auditoria Fiscal - SIAF, e também o SPED, que permite a visualização e a captura, em PDF, dos Registros Fiscais dos Documentos de Entradas e Aquisição de Serviços; Registros Fiscais dos Documentos Fiscais de Saídas e Prestação de Serviços; Registros Fiscais da Apuração do ICMS (operações próprias); Registros Fiscais da Apuração do ICMS (Substituição Tributária); Registros Fiscais de Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP); Registros Fiscais de Inventário (Inicial e Final de cada exercício).

Ressalta que com base no SIAF, que analisa os dados fiscais gerados pelo próprio Contribuinte a partir da sua movimentação fiscal diária, efetuou todos os Roteiros de Auditoria Fiscal pertinentes para apurar, em seguida, as irregularidades fiscais, que são objeto desse Processo Administrativo Fiscal. Ressalta que as práticas de fiscalização de empresas adotadas pela SEFAZ/BA são pautadas em normas fiscais, tributárias e contábeis, atendendo critérios previamente determinados pelo setor de planejamento fiscal, em consonância com a área de estudos tributários e do Conselho de Fazenda Estadual.

Assevera que, ao contrário do apontado pela defesa, os Roteiros de Auditoria Fiscal não são realizados de forma aleatória, e nem de forma especulativa ou por presunção, mas derivados de uma análise criteriosa e rígida de validação de dados e informações, em sua totalidade, que são gerados pelo próprio Contribuinte, em confronto com o disposto em legislação estadual de ICMS.

Frisa que a integralidade dos documentos e informações fiscais é inerente ao modelo de Auditoria Fiscal adotado pelo Estado da Bahia a partir da EFD, o que leva a afirmar que os Roteiros Fiscais realizados, a exemplo da Auditoria do Conta Corrente do ICMS, baseando-se em Documentos e Lançamentos Fiscais, bem como em dados de Crédito Fiscal do ICMS; da Substituição e da Antecipação Tributária, de Estoques, das Aquisições de Bens de Uso e Consumo; Bens destinados ao Ativo Imobilizado; da Situação Cadastral do Contribuinte; dos Documentos e Informações Econômico-Fiscais; e das Informações do Arquivos Eletrônicos, contemplaram todos os dados fiscais disponibilizados pelo Contribuinte ao fisco em 2014 e 2015.

Com isso, pretende previamente repudiar toda e qualquer tentativa por parte da defesa em desqualificar os trabalhos de Auditoria Fiscal, visto que estes foram realizados com muito rigor técnico para que não seja abalada por meras especulações de representantes legais, inclusive aquelas genéricas como a argumentação que busca a nulidade desse Processo Administrativo Fiscal.

Discorre que as infrações apresentadas não são meras suposições e sim, fatos reais, devidamente

comprovados, todos surgidos a partir da escrituração fiscal do Contribuinte nos exercícios de 2014 e 2015. Acrescenta que para a compreensão do AI é necessário ir além do campo do direito, em seus pressupostos generalistas e positivistas, pois é preciso entender também de normas contábeis, tributárias e fiscais. Frisa que o conhecimento efetivo e concreto é a chave para entender um Processo Administrativo fiscal e evitar discussões, citações, e pedidos meramente protelatórios.

Declara que o PAF contém, além da documentação probante das infrações, intimações, ordem de serviço, dados cadastrais, arrecadação, documentos encaminhados pelo contribuinte no decorrer da fiscalização, bem como um CD com todas as planilhas eletrônicas que foram objeto de autuação, livros fiscais, incluindo a movimentação fiscal e mensal do contribuinte, além dos inventários inicial e final de cada exercício.

Pede aos julgadores, a verificação de toda a documentação anexada, em pequeno volume e por cada infração, e aquelas disponibilizadas, em sua totalidade, em formato eletrônico, reproduzida em CD, para uma melhor compreensão da metodologia de trabalho executado, concretizada a partir dos sistemas ora mencionados.

Para evitar divergências entre os julgamentos, sugere o julgamento conjunto dos três AIS lavrados contra esse mesmo contribuinte que, embora contendo infrações independentes, referem-se aos mesmos exercícios fiscalizados, pois tal medida poderá unificar as análises das infrações apuradas em 2014 e 2015.

No item 02. DA AUTUAÇÃO, DAS ALEGAÇÕES DA AUTUADA e DO AUTUANTE, trata individualmente as quatro infrações.

#### Infração 01

Refere-se ao crédito indevido do ICMS quando da entrada de vergalhão oriundo de Mato Grosso do Sul, tipo Vergalhão, remetida pela empresa SITREL SIDERURGIA TRÊS LAGOAS, conforme a Nota Fiscal de nº 23.674, de 12/12/2015, lançada em 16/12/2015 nos Registros Fiscais dos Documentos de Entrada de Mercadorias e Aquisições de Serviços,

Frisa que considerando que o contribuinte optou pela antecipação quando da entrada desse tipo de mercadoria e, conseqüentemente, pela sua saída desonerada do ICMS, a utilização deste crédito não se justifica. Esclarece que somente o crédito dessa nota fiscal foi lançado pelo contribuinte em sua escrita fiscal. Destaca que os créditos fiscais das outras notas fiscais, oriundas do mesmo remetente e com a mesma mercadoria sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, não foram lançados pelo contribuinte, o que entende tratar-se de erro de lançamento e, por esse motivo, consta como infração.

Fala que contra essa infração, o Impugnante alega tratar-se de uma regular contabilização do crédito relacionado à entrada para fins de industrialização, uma vez que a “operação autuada não está submetida à sistemática da substituição tributária”. Pergunta, qual industrialização? E afirma que a defesa não esclarece, nem justifica o fato de não ter se creditado do ICMS destacado em outras notas fiscais do mesmo remetente, conforme consta nos registros fiscais dos documentos de entradas de mercadorias e aquisições de serviços.

Conclui que as fls. 68 a 75 contêm todos os elementos probantes da autuação e mantém a exação fiscal correspondente à infração 01.

#### Infração 02

Informa referir-se exclusivamente ao complemento da Antecipação Tributária total das mercadorias tipo Vergalhão, oriundas do Estado de Mato Grosso do Sul, remetidas pela empresa SITREL SIDERURGIA TRÊS LAGOAS. Repete que, exclusivamente para tal mercadoria, por conveniência e com base no Artigo 290, RICMS-BA 2012, o contribuinte optou pelo pagamento antecipado do ICMS visando desonerar de tributação as saídas internas subsequentes.

Salienta que o contribuinte, em levantamento próprio, reconhece parte dessa Infração, efetuando o recolhimento no valor de R\$12.719,38, conforme fl. 462. Contudo, diz haver apenas um

demonstrativo de valores apurados, sem distinção do valor da MVA aplicada para tal cálculo.

Fala que de acordo com a defesa, “o fisco deixou de considerar a hipótese de redução da base de cálculo do ICMS prevista no Art. 266, Inciso II, RICMS-BA 2012, em percentual de 29,41%”. Aduz que a afirmativa não é verdadeira e que, com ela, o Impugnante demonstrou sequer ter verificado a planilha de cálculo dos valores do ICMS, porque a redução de base de cálculo em 29,41% consta dos demonstrativos suporte da Infração (fls. 97 a 104), impressa parcialmente, dado que a planilha completa está gravada no CD (fl. 30), de modo que, afirma, de forma leviana e suspeita, mais uma vez o Impugnante prefere atacar a apresentar dados relevantes para questionar a mencionada Infração.

Expressa ser de amplo conhecimento a tributação das mercadorias sujeitas à substituição tributária, incluindo o grupo de n. 24 (Material de Construção, acabamento, bricolagem ou adorno), e o item de n. 24.47 (vergalhão NCM 7.214.2) é calculada de acordo com Anexo 1 do Regulamento do ICMS 2012. Sustenta que neste documento, existem três formas de cálculo, com MVA específica, a exemplo de aquisições de UF signatária de acordo interestadual; aquisições de UF não signatária de acordo interestadual e operações internas.

Afirma que o contribuinte, quando foi efetuar o seu levantamento próprio, conforme fl. 478, utilizou, indevidamente, a MVA de 45%, que é apenas para os cálculos de substituição tributária por retenção quando das saídas de mercadorias, ao invés do percentual de 53.73%, com vigência a partir de 01/02/2015, o que explica tais divergências, e, ao mesmo tempo, corroboram os levantamentos da autuação. Como exemplo, sugere análise do cálculo da Nota Fiscal de Entrada de nº 16.695, de 17/02/2015, que faz parte do grupo de notas fiscais listadas pelo contribuinte (fls. 97, 111, e 478), de modo a confirmar as suas ponderações.

Expressa que o simples fato de refazer os cálculos e apurar, mesmo que ainda a menor, do valor devido de ICMS quando das entradas das mercadorias sujeitas à substituição tributária, por si só, já comprova que a fiscalização agiu corretamente quando apurou os valores que são objeto desta Infração.

Mantém a exação fiscal por essa infração.

#### Infração 03

Informa que quando da transferência de mercadorias de filiais situados em outros Estados, o contribuinte optou por fazer a retenção do ICMS quando das suas saídas, atendendo ao disposto nos Artigos 289, § 2º, e Artigo 291 do RICMS-BA 2012. Alude que, nesse caso, conforme a documentação fiscal anexada, a retenção do ICMS não foi efetuada quando das saídas de todas as mercadorias sujeitas ao Regime de Substituição Tributária em 2014 e 2015.

Frisa que os cálculos se referem exclusivamente à falta de retenção de ICMS de produtos substituídos, de acordo com a exigência da legislação tributária estadual. Afirma que quando dos cálculos, excluiu todos os adquirentes de mercadorias que estão fora da obrigatoriedade de pagar o ICMS por substituição tributária, a exemplo de hotéis, indústrias, etc.

Defendendo-se dessa infração, informa que o Impugnante afirma que: a) “foram desconsideradas questões imprescindíveis para a correta identificação das operações fiscalizadas e, por conseguinte, da adequação do imposto pago pelo impugnante”; b) “a Autoridade autuante deixou de atentar de que as operações fiscalizadas estavam relacionadas à venda de material para utilização no processo industrial dos destinatários”.

Refuta tais alegações dizendo que mais uma vez a defesa parte para um fato inverídico visando desqualificar os levantamentos fiscais dessa infração, largamente comprovada nos documentos de fls. 168-406.

Aduz que o Impugnante não informou sequer uma razão social de contribuinte industrial constante da listagem de ICMS a menor da infração, pois, aos autos estão anexadas cópias das NFs sem o cálculo do ICMS ST; dados cadastrais e cópias dos registros fiscais dos documentos de saídas de mercadorias, documentos essenciais e probantes de aquisições de mercadorias com

substituição tributária do ICMS. Também informa ter anteriormente anexado cópias de extratos contendo dados cadastrais dos contribuintes adquirentes das mercadorias objeto da infração 02, levando em conta as suas atividades econômicas, de modo a provar que a exação fiscal se relaciona apenas a operações destinadas a estabelecimentos comerciais varejistas e/ou atacadistas. Ou seja, não contempla operações destinadas a contribuintes industriais, pois a legislação tributária baiana não sujeita tais operações à ST.

Mantém a exação fiscal por essa infração.

#### Infração 04

Informa que considerou como aquisições todas as mercadorias ingressadas no estabelecimento do contribuinte com tributação normal, tais como barra chata, viga, cantoneira, originadas das transferências de filiais situadas em outros estados.

Assevera que apesar dessa movimentação, estranhamente, o contribuinte não recolheu nenhum valor como Antecipação Parcial para os exercícios fiscalizados, 2014 e 2015. Por isso a cobrança nesta Infração, cuja exigência, de acordo com a Lei nº 7.014/1996, ocorre com a aplicação de multa pelo não recolhimento em prazo regulamentar.

Afirma que para essa infração a alegação defensiva é que por não constituírem circulação jurídica dos bens, as operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte estariam fora do campo de incidência do ICMS, portanto, não alcançáveis pela disciplina contida no art. 12-A da Lei 7.014/96.

Rebate a alegação defensiva dizendo que os representantes legais optam por visão estreita da exigência fiscal definida pelo Art. 12 A, da Lei nº 7.014/1996, que reproduz.

Afirma que o RICMS/2012 não faz nenhuma exclusão quanto à obrigatoriedade de mensalmente se recolher a antecipação parcial, por atividade econômica. Também não menciona dispensa para transferência de mercadorias entre contribuintes do mesmo grupo. Não havendo restrição, não se justifica a falta de recolhimento por parte do contribuinte, mesmo em se tratando de transferências entre filiais ou matriz.

Diz que o contribuinte, de forma equivocada, considera que o ato de transferir não está contemplado nas aquisições da filial em Camaçari (BA). Pergunta: se é filial, e possivelmente com aquisições de mercadorias apenas por transferências entre filiais, esse contribuinte estaria fora da incidência da obrigatoriedade da Antecipação Parcial estabelecida?

Entende que a terminologia “aquisições interestaduais” contida no dispositivo legal referido se relaciona tanto às compras diretas de outros fornecedores quanto ao ingresso de mercadorias oriundas de transferências entre estabelecimentos de um mesmo contribuinte. Consigna que, neste caso, o autuado se equivocou em não recolher o ICMS devido por Antecipação Parcial em 2014 e 2015.

Pede também pelo julgamento favorável a esta Infração.

#### VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração conduz 04 (quatro) infrações pelas quais exige o valor de R\$ 1.007.003,98.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme recibo de fls. 04, 07 e 32, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§), 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108,

109 e 110 do mesmo regulamento; d) as infrações estão claramente descritas, corretamente tipificadas e têm suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 01-07, 29-30, 66-455); e) as infrações estão determinadas com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Ademais, tendo em vista: a) as disposições da seção XV do RICMS-BA que disciplina a Escrituração Fiscal Digital – EFD (arts. 247 a 256); b) que no curso da fiscalização e antes da lavratura do AI o sujeito passivo foi exaustivamente instado a esclarecer e corrigir dúvidas e/ou incorreções constatadas nos prévios procedimentos de natureza tributária a seu cargo e informadas ao fisco - como atestam as intimações fiscais de fls. 19, 20, 21, 22, 23 e 24, bem como os documentos enviados pelo contribuinte no curso da fiscalização (fls. 41-65) -, rejeito o pedido de nulidade formulado.

De igual modo, por considerar suficientes para a formação de minha convicção os elementos contidos nos autos; considera-la destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que em existindo estão na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos; por considerar que tais documentos, em existindo, não compõem a exceção de apresentação posterior à oportunidade da defesa, como prevista no § 5º do art. 123 do RPAF; também considerar que o deslinde do PAF, além de não depender do conhecimento especial de técnicos, é desnecessária em vista de outras provas contidas nos autos, com fulcro no art. 147 do RPAF, indefiro os pedidos de diligência e perícia suscitados.

Tendo-o, com acerto, como postulado básico e essencial do processo administrativo tributário, de modo insistente e reiterado (seis vezes), o Impugnante clama pelo estabelecimento da verdade material ao caso. É o que faremos exsurgir dos autos, senão vejamos.

Fundamentado no interesse público e decorrência dos princípios da legalidade e igualdade, é o princípio da verdade material. Esse princípio tem por objetivo o convencimento da verdade que, hipoteticamente, mais se aproxima da realidade dos fatos.

Considerando todos os fatos e provas, atuando dentro desse princípio, o órgão judicante há de convencer-se dessa verdade, em conformidade com a análise de documentos autuados obtidos pelos lícitos meios de prova que entender necessário e suficiente para seu convencimento, até desprezando procedimentos que atentem apenas à verdade formal dos fatos, por ação do princípio do formalismo moderado.

No âmbito do processo administrativo fiscal baiano, o formalismo moderado, se manifesta, por exemplo, no art. 2º, § 1º, do RPAF, quando expressa que ter-se-à sempre em vista a conveniência da rápida solução do pedido ou litígio, restringindo-se as exigências ao estritamente necessário à elucidação do processo e à formação do convencimento da autoridade requerida ou do órgão julgador; no § 1º, do art. 7º, dispondo que o erro na indicação da autoridade ou órgão a que seja dirigida a petição não prejudicará o requerente, devendo o processo ser encaminhado, por quem o detiver, à autoridade ou órgão competente; no art. 19, dispondo que 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, ou, de maneira mais expressiva, no § 1º do art. 18, dispondo que 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;

É que o processo administrativo tributário visa o controle de mérito e da legalidade dos atos administrativos, tendo por finalidade a solução para conflito entre Administração e Administrados que, submetidos a uma revisão quase-jurisdicional no exercício do poder de autotutela, a própria Administração busca minimizar os efeitos de possíveis equívocos que, por

ventura, os agentes da administração tributária ativa possam ter cometido, durante a execução das atividades de sua competência.

Nesse sentido, ainda que a verdade absoluta de um fato pretérito a ser extraída do processo seja um tanto utópica, importante observar que, especialmente no âmbito administrativo, diante da impossibilidade da observação concreta do pretérito fato a ser valorado, a sua verdade material, como aspecto fundamental para a solução da controvérsia, há que surgir por verossimilhança em uma ordem de aproximação e probabilidade, como um extrato razoável de uma variedade relativa de pontos de vistas e entendimentos expostos no curso processual de cognição probatória com moderado formalismo. Nesse contexto, como luva se encaixa a lição de Hely Lopes Meirelles que o próprio Impugnante trás aos autos. Cabe reproduzi-lo:

“O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade julgadora ou processante tenha conhecimento, desde que o faça transladar para o processo”. (*Direito Administrativo Brasileiro*, 16ª ed., ver. e atual. Pela Constituição de 1988, 2ª tiragem, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1991, p. 581)

Quanto ao ônus probatório no processo administrativo fiscal da Bahia, ao fisco cabe provar o cometimento da infração (RPAF: Arts. 39 e 41) e ao sujeito passivo comprovar as alegações defensivas (RPAF: Art. 123).

Pois bem, encaminhando a solução para este PAF, de pronto, ressalto tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

Neste caso, cabe também ressaltar que o procedimento do qual resultou o AI deu-se mediante aplicação de regulares roteiros de Auditoria Fiscal utilizando-se o Sistema Integrado de Fiscalização – SIAF que, executados, sem alterá-los, organiza os dados contidos nos arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital - EFD elaborada e transmitida aos entes tributantes pelo próprio sujeito passivo, bem como nas suas NF-es de entradas e saídas e demais informações acerca da sua movimentação empresarial, integrantes da base de dados da SEFAZ.

Com relação ao termo inicial do PAF, o art. 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia – RPAF, informa que a impugnação relacionada com a situação que constitua o objeto da lide deverá ser aduzida de uma só vez, apresentando-se, nessa oportunidade, toda a prova documental a sustentar suas alegações, precluindo o direito para tanto, salvo: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Compulsando os autos observa-se que todas as infrações decorrem de incongruências detectadas em documentos produzidos pelo próprio sujeito passivo, corroboradas por vastas e específicas provas oportunamente aportadas pelas Autoridade fiscal para constituir o AI e que, pela extensão e detalhamento das manifestações defensivas, o sujeito passivo exerceu seu direito de defesa na forma indicada no dispositivo legal acima citado, compreendendo todos os aspectos da exação fiscal, sem qualquer óbice por parte da Autoridade autuante.

Destaque-se que, como relatado, ainda que dela pudesse prescindir sem prejuízo a direito do contribuinte, o procedimento fiscal contou com intensa participação do sujeito passivo.

É que tendo em vista a colaboração determinada pelo art. 6º do Código do Processo Civil (que subsidiariamente se aplica ao processo administrativo) e especificada em direitos e deveres do administrado (arts. 3º e 4º da Lei nº 9.784/99 - regula o processo administrativo no âmbito federal,

mas, por tratar matéria similar, também se aplica ao processo administrativo dos demais entes federativos), seja na fase contenciosa, em face da previsão constitucional do art. 5º, LIV e LV da CF/88, seja na fase procedimental culminada pelo lançamento, formalidade que estabelece a relação jurídica entre as partes (contribuinte e Administração tributária ativa), como preliminarmente situado, vê-se que a exação fiscal em apreço ocorreu com ampla interação da Autoridade Fiscal autuante com prepostos do sujeito passivo.

Nesse sentido, cabe matizar que, sempre que possível, a colaboração e cooperação mútua deve ser concretada em face do princípio da confiança e boa-fé que devem reinar entre a autoridade fiscal e o contribuinte, já que em face da ordem constitucional vigente, ambos estão estreitamente ligados com noções éticas, expedindo diretrizes comportamentais pautadas em valores reinantes na moral e bons costumes que orientam o agir da Administração Pública e que balizam o comportamento do contribuinte, pois os atores envolvidos na relação obrigacional tributária respondem pela incolumidade do patrimônio alheio, ou seja, a Autoridade fiscal pelo patrimônio particular e o administrado pelo patrimônio do público em geral, representado pelo bem e interesse comum, razão maior de existência do Estado, e que a Administração, por comando da própria sociedade, tem a irrenunciável função de fazer estabelecer-se.

É que, como já dito, o art. 123 do RPAF assegura o direito de impugnar o AI de uma só vez, oportunidade em que o sujeito passivo deverá pontuar e apresentar todas as provas que lhe favoreçam, sustentando seu direito. E isto, repito, aconteceu neste caso.

Em tal contexto, e para este caso, importante destacar que, com a inserção da Escrituração Fiscal Digital (EFD) pelo Ajuste SINIEF 02/09 e previsão do art. 247 do RICMS/2012, toda escrituração fiscal do contribuinte passou a ser feita por ele em ambiente digital que se culmina no Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), administrado pela Receita Federal e compartilhado com as administrações tributárias estaduais. Neste aspecto, o autuado está obrigado à escrituração fiscal digital usando o SPED, único formato legal de escrituração fiscal-contábil para efeito de prova a favor do autuado, desde 01/01/2011.

Tal sistema consiste na centralização da sistemática do cumprimento das obrigações - principais e acessórias transmitidas pelo contribuinte às administrações tributárias e aos órgãos fiscalizadores, utilizando-se da certificação digital para fins de assinatura dos documentos eletrônicos, garantindo, assim, a validade jurídica dos mesmos apenas na sua forma digital.

Assim, a atual sistemática das informações fiscais tem a finalidade de possibilitar ao fisco o conhecimento e o direto acesso à movimentação empresarial no que diz respeito às obrigações tributárias do contribuinte, de modo a que os procedimentos tributários regidos pelo princípio inquisitório, à exemplo do lançamento tributário, possam ser levados a cabo unilateralmente pela Administração ativa, até sem a necessidade da participação do contribuinte, em certos casos.

Nesse âmbito, é fato que a regular EFD oferece a possibilidade para o fisco atuar de ofício no sentido de homologar ou não as prévias atividades do contribuinte com respeito ao ICMS e, quando a EFD se apresentar insuficiente para o exercício de auditoria fiscal, a Autoridade fiscal pode solicitar ou intimar o contribuinte para apresentação de documentos e informações complementares, como aconteceu nesse caso. Neste caso, a amplitude e intensidade da interação entre a Autoridade fiscal e prepostos do contribuinte, denotam o empenho da Autoridade fiscal para levar excelência à auditoria entabulada, ainda que, inadvertidamente e sem razão, o patrono do sujeito passivo, isso não reconheça.

Pois bem, a Infração 01 se refere a uso indevido de crédito fiscal de ICMS destacado na NF 23.674, emitida em 12/12/2015 pela empresa SITREL SIDERURGIA TRÊS LAGOAS para acobertar a operação de compra e venda de VERGALHÃO, cuja cópia do DANFE correspondente, consta entre as provas aportadas pela Autoridade fiscal para a infração (fls. 68-75).

Observo que a fiscalização foi levada a efeito por Autoridade fiscal da Inspetoria especializada na atividade empresarial exercida pelo sujeito passivo, qual seja, o comércio atacadista.

Contrariando a informação que procedeu quando da inscrição que efetuou no Cadastro de

contribuintes da Bahia (comércio atacadista de ferragens e ferramentas, CNAE 4672900), o sujeito passivo impugna a infração alegando tratar-se de uma regular contabilização de crédito relacionado à entrada de mercadoria para fins de industrialização e que a mercadoria não está submetida à ST.

Ocorre que, compulsando os autos, verifica-se que, além de o sujeito passivo não ter aportado aos autos oportunamente a indispensável prova de que no estabelecimento autuado também exerce atividade industrial, das muitas aquisições dessa mesma mercadoria com o mesmo fornecedor, apenas usou o crédito glosado.

Também em desfavor da alegação defensiva é que, ao contrário do alegado, a mercadoria objeto da infração submete-se ao regime de substituição tributária (RICMS-BA/2012: Anexo I, NCM 7.214.200) para e quando das saídas internas subsequentes iniciadas com a saída do estabelecimento autuado.

Ademais, sem negar tal assertiva, a Autoridade fiscal fez constar na descrição da infração que por lhe ser conveniente, especificamente para essa mercadoria, com fundamento no art. 290, do RICMS-BA/2012, o contribuinte optou por antecipar toda a tributação tributária quando da sua entrada no estabelecimento autuado e não quando da saída, de modo a que a sua subsequente saída ocorra desonerada de tributação pelo ICMS.

Portanto, dos autos, dois fatos fundamentais se destacam neste caso: a) que dentre as muitas e rotineiras semelhantes operações com essa mercadoria, inclusive com o mesmo remetente, vê-se na EFD do autuado o uso apenas do crédito glosado; b) como a claramente contrariar a alegação defensiva, vê-se nos extratos que relaciona todos os pagamentos de ICMS efetuados pelo sujeito passivo no período compreendido pela autuação (fls. 34-40), apenas imposto relativo à atividade empresarial relativa ao COMÉRCIO ATACADISTA DE FERRAGENS E FERRAMENTAS (CNAE-Fiscal 4672900), ou visto de outro modo, não houve qualquer pagamento de ICMS relacionado à atividade industrial que, em existindo, não se isenta da incidência de ICMS.

Portanto, consagrando a verdade que surge dos autos, tenho a Infração como subsistente.

#### Infração 02

Com semelhante matéria da Infração 01, a Infração 02 se refere a recolhimento de ICMS a menos relacionado aos pagamentos decorrentes da antecipação tributária total das mercadorias tipo “vergalhão”, oriundas da empresa SITREL SIDERURGIA TRÊS LAGOAS, situada em Mato Grosso do Sul, por força da opção já referida com base no art. 290 do RICMS-BA/2012.

Interessante observar que ainda que em pequeno valor, o sujeito passivo reconhece a pertinência parcial da infração. Contudo, afirma que a controvérsia reside na divergência entre os critérios de cálculo que adota para com os adotados pelo fisco, tendo em vista que, segundo ele, a Autoridade fiscal teria deixado de considerar a hipótese de redução da base de cálculo do imposto prevista no art. 266, II, do RICMS-BA/2012, que, afirma, implica na aplicação de um fator de redução de 29,41%, para se alcançar a alíquota efetiva de 12%. Pede para ser reconhecido legítimo apenas o crédito devido que calculou (R\$12.719,38).

Ocorre que, ao contrário do alegado pelo Impugnante, vê-se na planilha suporte da autuação (fls. 97-104, parte, e completa no CD de fl. 30) que, de modo acertado, a Autoridade fiscal considerou sim, o percentual de redução de 29,41%. Contudo, tomando por exemplo o registro da NF16695 nas duas planilhas, o que implica no resultado do imposto devido é a divergência entre as MVAs consideradas, sendo correta a contida na planilha da fiscalização (53,73% contra 45%, aplicada pelo sujeito passivo).

É que a MVA aplicável às mercadorias objeto da autuação (vergalhão NCM 7.214.2, cuja MVA a partir de 01/02/2015, é 53,73%), varia conforme seja a origem da mercadoria (estado signatário ou não, de acordo interestadual, ou de aquisições internas), enquanto que o percentual de 45% aplicado indistintamente pelo sujeito passivo se adequa apenas para casos de ST por retenção quando da saída das mercadorias, o que não é o caso do AI em pauta.



Para essa infração cabe observar que na assentada de julgamento, como que se confirmando a dedução da Autoridade fiscal afirmando que a “defesa demonstrou claramente que sequer verificou a planilha de cálculo dos valores do ICMS porque a redução de base de cálculo de 29,41% consta dos nossos demonstrativos, conforme páginas 97 a 104”, representante legal do sujeito passivo, ainda que se apresentando como simples correspondente do escritório paulista que elaborou a peça defensiva, observou ter visto a assertiva na Informação Fiscal, mas também não tinha conferido os autos a respeito. Nessa oportunidade, folheando os autos, confirmou isso constar do levantamento laborado pela Autoridade fiscal e expressou aos presentes que disso comunicaria ao sujeito passivo.

Portanto, como pleiteado na peça defensiva, também consagrando a verdade material que exsurge dos autos, constato a subsistência da Infração 02.

#### Infração 03

Também com a mesma matéria das anteriores, a infração 03 trata da falta de retenção e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes situados na Bahia. As provas documentais suporte da autuação constam das fls. 168-406, dos autos.

Para esta infração, além de não apontar equívoco quanto aos cálculos do valor da exação, sem comprovar documentalmente sua assertiva, a alegação defensiva consiste apenas em expressar que a Autoridade fiscal deixou de atentar para o fato de que as operações objeto da autuação relacionam-se à venda de material para utilização no processo industrial dos destinatários, não sujeitas à retenção do ICMS ST, conforme art. 8º, § 8º, III da Lei 7.014/96.

À sua vez, ao contrário do Impugnante, com sustentação em provas a Autoridade fiscal informa que a exação se refere unicamente às operações destinadas a contribuintes que, em face da legislação tributária estadual, o remetente esteja obrigado a fazer a retenção do imposto, excluindo-se da infração as operações em que não esteja obrigado, a exemplo de hotéis, estabelecimentos industriais, e outros.

Na assentada de julgamento, ainda que analisando os autos tenha confirmado que todos os destinatários das NFs objeto da autuação, conforme os extratos cadastrais acostados oportunamente pela Autoridade fiscal como um dos elementos probatórios da infração, a representante legal do autuado reiterou os pedidos de diligência e perícia afirmando que o fisco deveria complementar sua prova visitando os inúmeros destinatários adquirentes das mercadorias, pois, em face da difícil conjuntura que passa a economia brasileira é corriqueiro a atividade industrial nos destinatários, mesmo que não tenham declarado o exercício de tal atividade para o fisco baiano.

Pois bem, além de entender que o da requerente consiste em indevida pretensão de inversão de seu ônus probatório, pois é a ele que compete comprovar, indubitavelmente, o que alega, também para essa infração, de fato, a razão assiste ao autuante, pois, desde a formação inicial dos autos do AI, juntou tanto as cópias da NFs sem o obrigatório destaque do ICMS, como os extratos cadastrais dos contribuintes destinatários, de modo a demonstrar que todos não se enquadram na regra de desobrigação pela retenção do imposto, como alega o Impugnante. Ou seja, a exação fiscal se refere a operações a comerciantes do varejo ou atacado, o que se confirma, por exemplo, com os documentos de fls. 177, 182, 196, 202, 238, 257, 263, 278, 293 e 298. Assim, aplica-se ao caso a disciplina dos artigos 142 e 143 do RPAF:

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

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

Portanto, também nesse caso, como pleiteado na peça defensiva, também consagrando a verdade material que exsurge dos autos, constato a subsistência da Infração 03.

#### Infração 04

Essa infração trata da falta de pagamento de ICMS por antecipação parcial sobre operações interestaduais de mercadorias tributáveis e destinadas a comercialização, devidamente registradas na escrita fiscal sob o regime normal de conta corrente fiscal, em que reside apenas a possibilidade de aplicação de multa no percentual de 60%, como previsto no art. 8º, II, da Lei 7.014/96, c/c o art. 289 do RICMS-BA/2012. As provas que sustentam a exação fiscal constam às fls. 407-455 dos autos.

Para essa infração, também sem protestar quanto aos valores, cálculos ou dados da exação fiscal, o Impugnante alega apenas matéria de direito quanto ao seu entendimento acerca da inaplicabilidade do regime de antecipação do ICMS nas operações de transferência de mercadorias entre estabelecimentos de um mesmo titular, sob o argumento de que tais operações não representam circulação jurídica de bens. Portanto, fora do campo de incidência do ICMS.

À sua vez, a autoridade autuante entende que ao não haver exclusão regulamentar quanto à obrigatoriedade da antecipação parcial para tal hipótese, a disposição legal contida no art. 12-A da Lei 7.014/96, alcança as operações de transferências interestaduais.

Neste particular, na assentada de julgamento, reconhecendo que a lide reside apenas quanto a questão de direito, a representante legal do sujeito passivo espontaneamente expressou reconhecer a consagrada jurisprudência administrativa do CONSEF desfavorável à tese do Impugnante, tendo em vista o princípio da autonomia dos estabelecimentos que rege a matéria na legislação do ICMS.

Assim, ponderando os argumentos de acusação e defesa, e considerando que as operações com mercadorias tributáveis a disciplina contida no § 1º, I, do art. 2º, da Lei 7.014/96, rezando que para efeito de incidência tributária, são irrelevantes para caracterização do fato gerador, a natureza jurídica da operação ou prestação de serviço de que resultem quaisquer das hipóteses previstas no artigo, a resolução da questão se simplifica no âmbito deste órgão administrativo judicante, pois aqui também a razão assiste à Autoridade fiscal.

Nesse sentido, são muitos os precedentes no âmbito deste CONSEF. Cito os acórdãos CJF Nº 0362-12/17, CJF Nº 0337-12/17, CJF Nº 0357-11/14 e CJF Nº 0342-12/14.

Infração caracterizada.

Quanto às multas que o Impugnante considera agredir os princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco, elas são as previstas na legislação vigente para os casos e, dado à exclusividade jurisdicional do Poder Judiciário no Direito brasileiro, a este órgão administrativo judicante não lhe é dada a competência para apreciar o argumento do Impugnante nesse sentido (RPAF: art. 167, I e III).

Por se tratar de multa por descumprimento de obrigação tributária principal, o CONSEF não tem competência para apreciar o pedido de redução.

Assim, por todo o exposto voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298616.0009/17-6**, lavrado contra **VOTORANTIM SIDERÚRGIA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$917.870,67**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “d” e “e” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$89.133,31**, prevista no inciso II, “d”, do mesmo artigo e diploma legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 8.537/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de agosto de 2018.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR

EDNA MAURA PRATA DE ARAÚJO – JULGADOR