

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 207093.0028/16-5
<b>RECORRENTE</b>	- EXPANJET GLOBAL SOLUTIONS EIRELI - EPP
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF n° 0072-03/18
<b>ORIGEM</b>	- INFRAZ ATACADO
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET 11/04/2019

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0047-11/19

**EMENTA:** ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SIBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. A defesa do Recorrente centra-se basicamente na afirmação de que não se tratava de mercadorias para revenda, mas para o ativo, uso e consumo, contudo não trouxe nenhuma comprovação fática do que afirma. Mantendo a infração, excetuando-se os meses que foram fulminadas pela decadência. Infração 1 procedente em parte. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. O autuante considerou os valores pagos no mês, já que a infração é de pagamento a menor e não falta de pagamento. Era preciso apresentar ou erros no cálculo do autuante ou apresentar os demonstrativos do valor integral a ser pago. Infração 2 procedente. 2. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO DESTINADAS À COMERCIALIZAÇÃO. **a)** FALTA DE RECOLHIMENTO. **b)** RECOLHIMENTO A MENOS. Por se tratar de mercadorias de tributação normal, que presumidamente tiveram saídas tributadas, cobrar a antecipação parcial, implica o *bis in idem* tributário, a menos que se comprovasse que as mercadorias foram adquiridas mas não foram comercializadas e esta prova cabe ao Fisco e não ao autuante. Assim, comprovada a ausência de pagamento, entendo ser cabível a aplicação da multa pela falta de pagamento da antecipação parcial, nos termos do art. 157 do RPAF: Infrações 3 e 4 parcialmente procedentes. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO.** Preliminar de nulidade não acatada. Preliminar de decadência parcialmente acolhida. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo administrativo fiscal, de Recurso Voluntário decorrente de julgamento Parcialmente Procedente na primeira instância deste Conselho, cujo Auto de Infração foi lavrado em 30/06/2016, havendo comprovação de intimação para pagamento em 26/07/2016 às fls. 33, com 4 infrações, no valor total de R\$561.706,93 conforme descrições abaixo:

*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, março a dezembro de 2011, fevereiro a dezembro de 2012, janeiro a junho, setembro, novembro e dezembro de 2013, janeiro e fevereiro de 2014. Exigido o valor de R\$524.813,40;*

*Infração 02 - 07.01.02. Recolhimento a menos do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por*

*substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação, nos meses de janeiro de 2012 e julho e agosto de 2013. Exigido o valor de R\$16.717,08;*

*Infração 03 - 07.15.01. Falta de recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização nos meses de janeiro e fevereiro de 2011, janeiro de 2012, agosto, outubro e novembro de 2013, janeiro, abril, julho, agosto e outubro de 2014. Exigido o valor de R\$3.085,61, acrescido de multa de 60%;*

*Infração 04 - 07.15.02. Recolhimento a menos do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação, adquiridas para fins de comercialização nos meses de janeiro, abril setembro e outubro de 2011 e janeiro de 2013. Exigido o valor de R\$17.090,84.*

O contribuinte apresentou defesa (fls. 37/60), e o autuante apresentou informação fiscal (fls. 340/43), quando justifica o lançamento e pede pela Procedência total sendo o Auto instruído para julgamento pela 3<sup>a</sup> JJF que decidiu, pela Procedência Parcial, conforme trechos do voto abaixo:

#### VOTO

*Inicialmente, verifico que em relação às Infrações 01 e 03, que tratam de falta de recolhimento do ICMS, respectivamente, por antecipação e por antecipação parcial, não deve prosperar a pretensão da defesa, uma vez que constatada a falta de pagamento do imposto pelo sujeito passivo, inexiste imposto a ser homologado, logo, aplica-se a previsão estatuída no inciso I, do art. 173, do CTN, ou seja, o marco inicial para a contagem do quinquênio se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*No tocante à Infração 04, que trata do recolhimento a menos do imposto devido, constato que assiste razão ao Defendente, uma vez que nestes casos, este CONSEF, em reiteradas decisões prolatadas em julgamentos da 2<sup>a</sup> Instância, no sentido de que o prazo para homologação, via de regra, em especial quando ocorre alguma espécie de pagamento, acompanhada de medida tendente a informar ao Fisco a apuração do respectivo gravame, deve ser contado nos termos do supra aludido dispositivo do CTN. Isto significa dizer que no caso desse item da autuação, o marco temporal inicial para a contagem do prazo quinquenal para que seja operada a decadência, é a partir da ocorrência do fato gerador.*

*Assim, o débito apurado de R\$138,62, relativo à ocorrência de abril de 2011 afigura-se tragado pela decadência e deve ser expurgado da Infração 04, que passa a remanescer o débito de R\$16.952,62.*

*Nesses termos, fica, em relação à Infração 04, parcialmente afastada a preliminar de mérito argüida pelo Autuado excluída que fica a exigência atinente à abril de 2011, e mantida a exigência no tocante às Infrações 01, 02 e 03, tendo em vista não ter sido operada a decadência nos meses suscitados pelo Defendente.*

*No mérito, as infrações 01 e 02, tratam respectivamente, de falta de recolhimento e 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, conforme demonstrativos sintéticos, fls. 09 a 12, Infração 01, fl. 13 e 14, Infração 02 e demonstrativos analíticos no CD acostado à fl. 21.*

*Em sua Impugnação, o Autuado refutou o cometimento dessas infrações, alegando que o Autuante cometeu o equívoco de não acionar o filtro nas planilhas de Excel que contêm os demonstrativos, bem como arrolou no levantamento fiscal operações de comercialização normal, ou seja, não sujeitas ao regime de substituição. Sustentou também o Impugnante que foram desconsiderados alguns recolhimentos realizados por GNRE.*

*Em sede de informação fiscal, o Autuante esclareceu que o contribuinte não apresentou valores diferentes dos apurados nessa infração. Sustentou que não deve prosperar a alegação defensiva de não ser devedora, pelo fato de as operações arroladas no levantamento fiscal terem sido realizadas com o CFOPs 6.101 e 6.102, afirmando que a prevalência deve ser a NCM. Apontou também a confusão articulada pela defesa ao afirmar que recolheu o imposto devido sob o código de receita 2175 e sem aparente nexo declarar que essas aquisições se destinaram ao uso e consumo e a compor seu ativo imobilizado. E por tudo isso, concluiu que acusação fiscal não foi elidida pelo Autuado.*

*Analisando os elementos que compõem estas infrações, verifica-se que encontram-se devidamente explicitados nos autos, uma vez que os demonstrativos, sintético e analítico, cujas cópias foram entregues ao Autuado, fl. 33, lastreiam a exigência fiscal identificando pormenorizadamente as operações objeto da autuação.*

*Resta também patente nos autos, que mesmo com a realização de Diligência o Impugnante não carreou aos autos qualquer comprovação inequívoca de suas alegações defensivas.*

*Assim, saliento as disposições dos artigos 142 e 143 do RPAF-BA/99, no sentido de que 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, assim como, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.*

Nesses termos, não há qualquer reparo a ser feito no levantamento fiscal, considerando que foi elaborado em consonância com a legislação pertinente.

Concluo pela subsistência das Infrações 01 e 02.

Quanto às Infrações 03 e 04 que cuidam do recolhimento a menos, respectivamente, do ICMS antecipação e do ICMS antecipação parcial. Do mesmo modo que ocorrerá em relação às Infrações 01 e 02, no que diz respeito às Infrações 03 e 04, o Defendente alegou que algumas operações arroladas no levantamento fiscal se amoldam à hipótese de incidência do ICMS normal. Assim, ante a não apresentação pela defesa de qualquer comprovação inequívoca de suas alegações, a Infração 03 resta subsistente integralmente.

Já a Infração 04 que teve a exigência de R\$138,22, exigida no mês de abril de 2011, tragada pela decadência, consoante explicitado por ocasião de enfrentamento da liminar de decadência, mantidas integralmente as exigências dos demais períodos. O que resulta no débito remanescente de R\$16.972,62.

No que diz respeito ao pedido de redução ou cancelamento da multa de 60% aplicada às quatro infrações, saliento que está prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei 7.014/96. A arguição de confiscatoriedade e os pedidos de aplicação dos princípios da capacidade contributiva, proporcionalidade e razoabilidade, não podem ser acolhidos, visto que a imposição fiscal decorre de expressa previsão

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

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 399/425, cuidando de alegar a decadência dos supostos créditos tributados com a data de ocorrência anterior ao dia 06 de julho de 2011 e, ato contínuo, pugnou pela nulidade do referido Auto de Infração, tendo em vista que lhe falta clareza, dificultando, talvez impossibilitando, uma defesa adequada por parte da Contribuinte, violando assim o princípio do contraditório e da ampla defesa.

No mérito da peça de defesa, a Contribuinte, ora Recorrente, apresentou a inconsistência da Infração nº 01, no que se refere aos códigos fiscais de operação e de prestações das entradas de mercadoria e bens e da aquisição de serviços. Ademais, já quanto à inconsistência da Infração nº 02, a Recorrente aduziu a inexistência de operações atingidas pelo ICMS Substituição Tributária e pelo recolhimento do referido imposto, quando devido.

Continuando, tratou da inconsistência da Infração nº 03 e, por fim, tratando-se da Infração nº 04, concluiu pela não subsunção do fato à norma do ICMS Antecipação Parcial. Alega que diante da força da análise fática e fundamentos legais apresentados na Impugnação é que a Recorrente pugna pela reforma integral do v. acórdão.

Alega ausência da descrição do fato de forma clara e precisa impossibilita a ampla defesa por parte da reclamante. A “Descrição da Infração Averiguada”, tal como apresentada no auto aqui combatido, juntamente com suas confusas planilhas, são insuficientes para se estabelecer ao certo se o fiscal realmente identificou a ausência de recolhimento do ICMS Substituição Tributária nas operações que estão sujeita a este tipo de tributação ou se apenas em razão da falta do destaque em algumas notas presumiu que não houve recolhimento do ICMS Substituição Tributária nas operações devidas.

De maneira preliminar, a Recorrente entendeu por oportuno a arguição do instituto da decadência de parte dos supostos créditos tributários apresentados pela Autoridade Fiscal, onde utilizou como objeto de sua fiscalização meses que já tinham sofrido o efeito da decadência tributária, visto que se passou mais de 05 (cinco) anos para o início de sua persecução. Os meses que foram contemplados na fiscalização atingidos pela decadência foram os vencidos em fevereiro, março, abril, maio, junho e julho de 2011, tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado no dia 06/07/2016. Desta forma, o Auto de infração deve sofrer uma redução de R\$79.306,67 (setenta e nove mil, trezentos e seis reais e sessenta e sete centavos), conforme quadro apresentado no Recurso.

Assim, considerando que o início da persecução dos supostos créditos tributários acima descritos se deu depois do prazo de 05 (cinco) anos estabelecido pelo art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN, conclui-se pela ocorrência da decadência, de modo que a Colenda 3ª Junta de Julgamento Fiscal, *data vénia*, deveria declarar a nulidade do Auto de Infração ou, ao menos, conhecer da decadência e retirar esses supostos débitos fiscais do Auto de Infração.

Ultrapassada a importante análise prejudicial, que cuidou de demonstrar a ocorrência do instituto da decadência, responsável pela extinção de alguns dos supostos créditos tributários apresentados pela Autoridade Fiscal, bem como após o encerramento da discussão sobre a falta de clareza do auto ora guerreado, tem-se o início da discussão sobre o mérito da tributação em si, onde as infrações foram individualmente combatidas com embasamentos legal, jurisprudencial e doutrinário, com o objetivo de demonstrar a ilegalidade do Auto de Infração, culminando assim com a declaração de nulidade, bem como demonstrar o equívoco da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal.

A Infração nº 01, que tem como descrição “*deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior*” não merece prosperar, visto que o Agente Fiscal utilizou-se de parâmetros inadequados para às operações realizadas, conforme será demonstrado adiante.

Instruindo o Auto de Infração, a Autoridade Fiscal anexou CD com planilhas, para demonstrar os cálculos realizados para alcançar os valores apresentados no Termo de Encerramento. A Infração nº 01 está representada pela aba “*SubsTrib\_Normal\_Ent*” de cada planilha, do total de 04 (quatro), que representam os exercícios de 2011, 2012, 2013 e 2014.

Na simples análise do título da referida aba é possível identificar a primeira inconsistência, onde tem o título “DEMONSTRATIVO 1 - ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA – ENTRADAS”. Outro erro do Agente Fiscal foi na utilização da coluna “AG” da mesma aba, onde consta o “Filtro para eliminação de linhas”, onde foi aplicado a função filtro do excel, responsável exclusão das linhas que contenham a expressão “Antecipação Tributária”, de modo que só seriam identificadas as linhas que aludissem às operações de substituição tributária, uma vez que esse é tipo de tributação fiscalizado pela Infração nº 01.

Ocorre, que a Autoridade Fiscalizadora, por algum motivo, deixou de acionar o filtro, fazendo com que os valores referentes à Antecipação Tributária fossem considerados na fiscalização. Esse erro é de fácil identificação, bastando analisar a coluna “AG” da aba “*SubsTrib\_Normal\_Ent*” de todos os arquivos que estão no CD anexado ao Auto de Infração ora combatido. Ademais, o equívoco ainda pode ser evidenciado pela simples utilização das operações que envolvem os Códigos Fiscais de Operações e Prestações - CFOP ns. 6101 e 6102 na planilha que era para tratar única e exclusivamente das operações de substituição tributária, referente à Infração nº 01.

O item CFOP nº 6000 refere-se às “VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS” e tem como subitem 6.100, que se refere às “VENDAS DE PRODUÇÃO PRÓPRIA OU DE TERCEIROS”. O CFOP nº 6101, que está vinculado ao item 6000 e ao subitem 6100, trata-se de venda de produção do estabelecimento, tendo como descrição “*Classificam-se neste código as vendas de produtos industrializados no estabelecimento. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento industrial de cooperativa destinadas a seus cooperados ou a estabelecimento de outra cooperativa.*”

Já o CFOP nº 6102 está relacionada à venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros e tem como descrição “*Classificam-se neste código as vendas de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros para industrialização ou comercialização, que não tenham sido objeto de qualquer processo industrial no estabelecimento. Também serão classificadas neste código as vendas de mercadorias por estabelecimento comercial de cooperativa destinadas a seus cooperados ou estabelecimento de outra cooperativa.*” Percebe-se que nenhuma das duas tem relação com Substituição Tributária, pelo simples fato de não serem códigos associados às operações que sofram com a incidência do ICMS Substituição Tributária.

O Agente Fiscal alimentou a planilha da Infração nº 01 (infração relativa à falta de recolhimento de ICMS Substituição Tributária) utilizando as notas fiscais relacionadas às operações de comercialização normal, TODAS com CFOP ns. 6101 e 6102, aplicando MVA, alcançando o valor do ICMS Devido, considerando tanto os créditos de ICMS com a ausência de recolhimento do

imposto (que não foi recolhido por não ser operação com incidência de ICMS Substituição Tributária), o que totalizou o montante da infração em R\$524.813,40 (quinhentos e vinte e quatro mil, oitocentos e treze reais e quarenta centavos).

A Empresa Recorrente cumpriu com sua obrigação tributária decorrente das operações tratadas na Infração 01, recolhendo o ICMS mensal da Antecipação Total, conforme Documentos de Arrecadação Estadual – DAE, de código de receita 2175 (Pagamento mensal da Antecipação Total), consoante documentos já anexos ao processo, desde a Impugnação, tendo juntado no doc. 04 daquela peça de defesa. Essas aquisições tem a finalidade de uso e consumo, bem como para compor o imobilizado da Empresa Impugnante, não tendo nenhuma relação com substituição tributária.

Ora, como seria possível a Empresa Recorrente recolher ICMS Substituição Tributária referente às comercializações que se amoldam ao fato de ICMS normal? A subsunção do fato foi à norma de ICMS normal e, consequentemente, teve seu recolhimento através dos DAEs que seguiram a Impugnação. As ocorrências das hipóteses de incidência que geraram o mandamento referente ao ICMS Substituição Tributária tiveram sua devida aplicação e recolhimento, através das Guias de Recolhimentos de Tributos Estaduais – GNRE. Vê-se, portanto, que o recolhimento do ICMS respeitou o fato gerador ocorrido.

Portanto, tendo em vista tudo quanto exposto aqui o presente momento, tem-se por absolutamente descaracterizada a Infração nº 01 do Auto de Infração ora impugnado, que resta contaminado por vício ensejador da sua NULIDADE. Deve assim, ser REPUTADO NULO o aludido Auto de Infração, pois, o vício apontado contamina por reflexão TODOS os demais valores apontados, o que deve culminar com o JULGAMENTO pela sua IMPROCEDÊNCIA. Ademais, deve-se considerar ainda, que a Infração nº 01 representa, sozinha, mais de 90% (noventa por cento) do Auto de Infração.

A Infração nº 02 foi supostamente identificada pelo Agente Autuador nos meses de vencimento de fevereiro/2012, agosto e setembro de 2013, apresentadas através das planilhas, que foram trazidas a este processo através do doc. 05 da Impugnação.

No que se refere à suposta infração apresentada no mês de referência de janeiro/2012, com vencimento em fevereiro/2012, pode-se identificar, através do livro de Registro de Entrada, Demonstrativo de Antecipação Tributária Parcial de ICMS, bem como as respectivas notas fiscais trabalhadas pelo Agente, todos já juntados ao doc. 06 da peça de defesa, que nenhuma das operações realizada pela Empresa Recorrente neste mês teve a subsunção do fato à norma do ICMS Substituição Tributária, razão pela qual se pode inferir que não há de se falar em recolhimento a menor deste tipo de ICMS.

Adiante, porém ainda na Infração nº 02, o Agente apresentou o recolhimento a menor do ICMS Substituição Tributária tanto de operações que sequer deve ter a Substituição Tributária do ICMS como recolhimento como as operações que o referido imposto é devido e foi corretamente recolhido.

A fim de comprovar o quanto aqui aduzido, seguem livro de Registro de Entrada, Demonstrativo de Antecipação Parcial, bem como as Notas Fiscais decorrentes das operações. Ainda sobre esse mês e através das documentações aludidas e colocada à disposição do Agente Fiscal no momento da fiscalização, pode-se identificar que houve comercialização em quatro momentos, dois deles atingidos pelo instituto da Antecipação Tributária e os outros dois atingidos pelo ICMS Substituição Tributária e, portanto, devidamente recolhido pela figura do substituto, conforme Guias Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais – GNRE.

Destarte, visto e analisados todos os pontos tratados na impugnação e repisados no Recurso, em que pese o Agente tenha tido o cuidado de planilhar todas as supostas infrações, resta patente seu equívoco, considerando que utilizou operações que sequer tem vínculo com o ICMS Substituição Tributária e os devidos recolhimentos das operações que subsumiram a este tipo de tributação.

Assim, pugna também pela total improcedência da Infração nº 02

A Infração nº 03, no mês de ocorrência de janeiro de 2011, ou seja, vencimento em fevereiro deste mesmo ano, o Fisco identificou ausência de arrecadação do imposto de R\$500,37 (quinhentos reais e trinta e sete centavos). Ocorre que a operação que gerou essa arrecadação foi devidamente recolhida, conforme Registro de Entrada de Apuração do ICMS e Nota Fiscal apontada pelo Autuador, todos esses documentos em anexo no doc. 08 da Impugnação.

Assim como a ocorrência do mês de janeiro de 2011, com vencimento em fevereiro do mesmo ano, tem-se o equívoco por parte do Agente Fiscal referente aos meses por ele descrito, tendo em vista que algumas das operações sequer foram objeto de incidência do ICMS Antecipação Parcial. As operações que se encaixaram na hipótese de incidência do referido imposto sofreram sua incidência e seu recolhimento, não podendo falar em ausência de recolhimento, a maioria, ainda, recolhidos por diferencial de alíquota, visto que são materiais para uso e consumo.

Por fim, ainda na defesa da Infração nº 03, merece destacar um erro cometido por parte da Empresa Contribuinte, que acabou fazendo com que o Agente Autuador equivocasse ao elaborar sua planilha. Alguns dos produtos adquiridos pela Impugnante possuem agentes corrosivos e, por isso, precisam ser transportados por via terrestre, o que faz perder tempo para apresentação da nota fiscal para a contabilidade. Esse erro de logística da Empresa Contribuinte acabou fazendo com que algumas operações só fossem registradas nos demonstrativos no mês seguinte a sua ocorrência, atrasado, inclusive, o recolhimento do imposto. Bem verdade que esse erro por parte da Recorrente deve ter suas consequências, como a incidência de juros, que foi destacada todas as vezes que houve essa ocorrência.

Ora, Nobres Julgadores, em que pese esses fatos apresentados sejam razão para incidência de juros, o Agente Fiscal não poderia ter apresentado como ausência de recolhimento, visto que o recolhimento existiu, mas foi apresentado em momento posterior ao devido. As Notas Fiscais nº 15.938 e 15.939, objeto da Infração nº 03, ausência e recolhimento de ICMS Antecipação Parcial, em verdade refere-se ao ICMS Substituição Tributária, devendo seu recolhimento ser por GNRE, o que foi feito, conforme NFs em anexo.

Assim, diante de todos os fatos aqui reforçados, desenvolvidos e comprovados, pois já presentes na Impugnação, não há de prosperar as alegações da Infração nº 03, considerando que nas operações referentes à incidência de Antecipação Parcial, houve o seu devido recolhimento, mesmo quando fora do prazo, como nos casos dos agentes corrosivos.

A Infração nº 04 apresentou supostas ocorrências de recolhimento a menor do ICMS Antecipação Parcial com vencimento nos meses de maio, outubro e novembro de 2011 e fevereiro de 2013, totalizando um valor histórico de R\$17.090,84 (dezessete mil, noventa reais e oitenta e oito centavos), conforme Demonstrativos em anexo no doc. 09 da Impugnação.

Aqui o Agente Fiscal utilizou-se dos mesmos parâmetros da Infração nº 03, todavia considerando que houve recolhimento a menor do ICMS Antecipação Parcial. Ocorre que a maioria das operações realizadas e utilizadas pelo Fiscal para compor essa Infração não são operações atingidas pela Antecipação Parcial, razão pela qual o recolhimento foi realizado de maneira devida, através de Diferencial de Alíquota. Essa alegação pode ser demonstrada através do Registro de Entradas de cada mês fiscalizado anexado ao doc. 10 da Impugnação.

Ainda utilizando o Registro de Entradas é possível verificar que devidamente houve recolhimento do ICMS Antecipação Parcial, podendo-se reforçar a estrita correição desses recolhimentos quando observado os Registros de Apuração de ICMS anexados, bem como as Notas Fiscais trabalhadas pelo Agente Autuante, ambos anexados aos autos nos docs. 11 e 12 da Impugnação.

Apenas a título de exemplificação do que ocorreu no Auto de Infração ora combatido, no mês de janeiro de 2013, a base de cálculo da Antecipação Parcial foi R\$70.067,33 (setenta mil, sessenta e sete reais e trinta e três centavos), tendo sido recolhido o valor de R\$8.366,00 (oitavo mil, trezentos e sessenta e seis reais) a título de ICMS Antecipação Parcial. Ocorre que o Auditor entendeu que a

base de cálculo do referido imposto foi de R\$164.242,05 (cento e sessenta e quatro mil, duzentos e quarenta e dois reais e cinco centavos), alcançando o imposto de R\$27.921,16 (vinte e sete mil, novecentos e vinte um reais e dezesseis centavos), tendo como diferença R\$6.995,71 (seis mil, novecentos e noventa e cinco reais e setenta e um centavo). Para alcançar essa base de cálculo, o Agente considerou operações que não tem a incidência do ICMS Antecipação Parcial.

Ademais, por simples análise de todas as Notas Fiscais apresentadas na defesa, foi possível identificar que a Recorrente recolheu o imposto quando devido e pagou tanto o ICMS Substituição Tributária como o Diferencial de Alíquota quando devidos, não havendo razão para o requerimento de complemento do imposto por parte do Fisco.

Assim, pugna a Contribuinte/Recorrente pela total improcedência do aludido Auto de Infração, vez que eiva de vício insanável, razão pela qual deve sofrer com a NULIDADE, desconsiderando os R\$138,62 (cento e trinta e oito reais e sessenta e dois centavos), relativo à ocorrência de abril/2011, por já ter sido declarado o instituto da decadência, não mais fazendo parte do Auto de Infração, mas mantêm-se os requerimentos à Instância Superior, por este recurso.

Diante de tudo quanto aqui exposto, considerando a primazia da realidade dos fatos em detrimento das presunções estabelecidas pelo Sr. Agente Autuador, resta evidente que houve desrespeito aos princípios aplicáveis ao procedimento administrativo, princípios estes expressos no art. 2º do Decreto nº. 7.629/1999:

Acaso todas as alegações impugnatórias, e recorridas, não sejam suficientes para convencer os Nobres Julgadores, assim como não foram para convencer a Ilustre 3ª Junta de Julgamento Fiscal, a despeito do equívoco cometido pela ora Recorrente, o Fisco não pode exigir as referidas multas sem considerar todas as situações que levaram ao cometimento da suposta infração. Ao aplicar a multa, o Fisco deve buscar o objetivo da sua imposição, atrelando ainda com o valor do tributo e com a culpabilidade do contribuinte.

Diante de todos os argumentos supracitados, comprovando o descabimento das penalidades impostas, impõe-se a redução da imposição das multas desproporcionais. Ademais, aplicável aqui também a suscitação da NULIDADE do Auto de infração, haja vista que aponta-se VÍCIO que contamina o Auto de Infração de NULIDADE, pois, o vício apontado contamina por reflexo e repercussão TODOS os demais valores apontados, o que deve culminar com o JULGAMENTO pela sua IMPROCEDÊNCIA. Caso assim não entendam, o que se admite em estrita observância ao princípio da eventualidade e concentração da defesa, que se dignem, ao menos, de reconhecer ser improcedente essa parcela da autuação.

Diante das razões aduzidas e do supedâneo legal expendido, pede-se a intervenção deste Conselho, no sentido de conduzir a Fiscalização nos exatos limites da lei, evitando que incida sobre a EXPANJET GLOBAL SOLUTIONS EIRELI os vexames e abusos condenados pela legislação pátria, máxime no tocante aos ditames do art. 316, § 1º, do Código Penal Brasileiro, com redação da Lei nº 8.137/90, especificamente a constante do seu artigo. 20.

Face ao quanto aduzido no bojo do presente recurso, requer a Recorrente que o Auto de Infração ora guerreado seja julgado IMPROCEDENTE.

## VOTO

Devo apreciar em princípio as preliminares arguidas pelo Recorrente, a de Nulidade e a de Decadência. No que diz respeito à nulidade, observando as descrições das infrações, acompanhadas dos respectivos demonstrativos, falece de fundamento o argumento do Recorrente, de que há falta de clareza da descrição dos fatos, tendo inclusive a defesa pontuado diversos argumentos, em comprovação de que entendeu os fatos imputados neste processo administrativo fiscal. Assim, denego o pedido de nulidade.

Quanto ao argumento de decadência parcial, também foi apreciado em primeira instância, quando

a Junta considerou que o débito apurado de R\$138,62, relativo à ocorrência de abril de 2011 afigura-se tragado pela decadência e deve ser expurgado da Infração 04, que passa a remanescer o débito de R\$16.952,62. Conforme já amplamente debatido no âmbito deste Conselho, a PGE/PROFIS emitiu parecer em que estabeleceu o entendimento jurisprudência que vem sendo firmado por este Conselho nos seguintes termos:

1. Incidente de Uniformização, de nº 2016.194710-0, nos seguintes termos: Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.
2. Conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando:
  - a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento;
  - b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável;
  - c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Assim, é de fundamental importância se o contribuinte efetuou recolhimento de ICMS no período em que foi fiscalizado, de forma a comprovar que ofereceu ao Fisco a possibilidade de homologar o imposto eventualmente apurado e pago, ainda que de forma incompleta.

Consultando no sistema INC os valores recolhidos pelo Recorrente, constata-se o seguinte, no exercício de 2011:

- Janeiro – imposto de importação, normal e antecipação parcial – contudo relativo ao exercício de 2010.
- Fevereiro – imposto normal relativo a dezembro de 2010.
- Março – imposto normal relativo a fevereiro de 2011, e imposto de importação.
- Abril – não houve pagamentos.
- Maio - ICMS antecipação parcial referente abril de 2011.
- Junho – antecipação parcial de maio, e importação.
- Julho – antecipação parcial de Junho.
- Agosto – antecipação parcial de Julho e importação.

Assim, embora tendo havido recolhimentos em janeiro e fevereiro, estes se trataram de pagamentos de apuração de imposto do exercício anterior, e só a partir de março, aparece apuração e pagamento de imposto do mês de fevereiro, excetuando-se o mês de abril, que não teve pagamento algum, ou seja, o mês de março não teve apuração e pagamento de qualquer imposto que deveria ter sido pago em Abril. Os meses subsequentes, todos tiveram recolhimento do imposto normal ou antecipação parcial ou de importação.

Como o mês de pagamento não significa que houve apuração do mês em que se pagou, mas do mês anterior, é possível aferir que o Recorrente apurou e pagou imposto relativo aos meses de fevereiro, abril, maio, junho e julho. Como o Recorrente tomou ciência do lançamento em 26/07/2016, e a apuração do imposto relativo a Julho de 2011 se encerra no último dia do mês, entendo que procede a decadência dos meses em que houve apuração e pagamento (fevereiro, abril, maio e junho), ficando excluídos os respectivos lançamentos destes meses nas infrações 1, 3 e 4.

Adentrando as questões aprofundadas do mérito quanto ao item 1, que trata da falta do recolhimento por antecipação tributária. O demonstrativo em anexo contém todas as notas fiscais com número e mercadoria, a exemplo da NF Nº 22.263 de 01.04.2011 como peças e componentes de transmissão (pinhão e coroa), a respectiva alíquota na origem, o crédito, a MVA e o imposto devido, sendo apurado o total mensal.

Alega que os CFOPS não seriam pertinentes, quando em verdade a tributação não está adstrita a esta ou aquela classificação fiscal de operações (CFOP) visto que os contribuintes têm plena liberdade de classificação inclusive de forma errônea ou equivocada.

A defesa do Recorrente centra-se basicamente na afirmação de que não se tratava de mercadorias para revenda, mas para o ativo, uso e consumo, contudo não trouxe nenhuma comprovação fática do que afirma. Afirma trazer comprovação de pagamentos com código de receita 2175 que afirma ter juntado num doc. 4 que não foi encontrado por este Relator, nem tampouco pelo autuante que registrou isto em sua informação fiscal, argumentando a existência de provas que sequer constam do processo, o compromete toda a credibilidade da defesa apresentada.

Face ao exposto, mantendo a infração, excetuando-se os meses que foram fulminadas pela decadência que passa ao valor reduzido para R\$463.900,86. Infração 1 Procedente em Parte.

A infração 2 trata também da falta de recolhimento a menos do ICMS por antecipação. O Recorrente diz ter apresentado guias de recolhimento do imposto. De fato apresenta guias de recolhimento, algumas de meses que sequer constam do levantamento como setembro de 2011 fl. 254 e maio de 2013, fl. 232. O lançamento deste item se reporta apenas aos meses de janeiro de 2012 e julho e agosto de 2013, sinal de que os outros meses não tiveram divergências.

No demonstrativo de janeiro de 2012, há uma relação de 5 notas fiscais de São Paulo, Rio Grande do Sul e Rio de Janeiro, com juntas, selos axiais, acoplamentos e gaxetas, etc. com recolhimento de apenas R\$2.328,26, sendo lançada a diferença do imposto não pago no valor de R\$8.485,65.

Assim, não basta ao recorrente apresentar algumas guias de pagamento, pois estas foram consideradas no cálculo. Neste caso, os DAES comprovando pagamentos a exemplo da fl. 102 com o valor de R\$2.328,26 relativo ao mês de janeiro de 2012 de diversas notas fiscais como a de números 4567 e 20679 e outras, é irrelevante, visto que o autuante considerou os valores pagos no mês, já que a infração é de pagamento a menor e não falta de pagamento. Era preciso apresentar ou erros no cálculo do autuante ou apresentar os demonstrativos do valor integral a ser pago. Infração 2 Procedente.

A infração 3 se refere a antecipação parcial não paga, e a 4, a de antecipação parcial paga a menos que o devido, nos exercícios de 2011, 2012, 2013 e 2014. O voto recorrido manteve o lançamento, exceto em um mês em que se acatou a decadência, no caso fevereiro de 2011.

Constatou que procede as alegações quanto às Notas Fiscais nºs 15.938 e 15.939 que estão às fls. 230/232, com as respectivas GNRES pagas, pois não são mercadorias de tributação normal e não estão sujeitas à antecipação parcial (lubrificantes e pasta de níquel) e que de fato constam no demonstrativo. No entanto, neste mês o autuante não encontrou débitos de imposto devido por antecipação parcial e não efetuou o lançamento, razão pela qual o erro do autuante é inócuo.

Alega que no mês de janeiro de 2013 a base de cálculo encontrada pelo autuante foi de R\$164.242,05 e que encontrou-se o valor devido errado. Consultando o demonstrativo não se encontra este valor, mas 115.971,30, o que retira também a credibilidade do argumento defensivo.

Contudo, por se tratar de mercadorias de tributação normal, que presumidamente tiveram saídas tributadas, cobrar a antecipação parcial, implica o *bis in idem* tributário, a menos que se comprovasse que as mercadorias foram adquiridas mas não foram comercializadas e esta prova cabe ao Fisco e não ao contribuinte. Assim, comprovada a ausência de pagamento, entendo ser cabível a aplicação da multa pela falta de pagamento da antecipação parcial, nos termos do art. 157 do RPAF:

*Art. 157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.*

Pelo exposto, as infrações 3 e 4 ficam convertidas em multa de 60% nos termos do inciso II, “d”, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, excetuando-se os meses que foram alcançados pela decadência, no caso fevereiro de 2011 na infração 3 e Abril de 2011 na infração 4.

INFRAÇÃO 3	IMPOSTO	MULTA 60%
jan/11	500,37	300,22
fev/11	961,62	576,97
jan/12	1.405,75	843,45
ago/13	23,46	14,08
out/13	23,46	14,08
nov/13	21,8	13,08
jan/14	45,91	27,55
abr/14	21,76	13,06
jul/14	27,16	16,30
ago/14	27,16	16,30
out/14	27,16	16,30
<b>TOTAL</b>	<b>3.085,61</b>	<b>1.851,39</b>
INFRAÇÃO 4	IMPOSTO	MULTA 60%
set/11	9.039,85	5.423,91
out/11	917,06	550,24
jan/13	6.995,71	4.197,43
<b>TOTAL</b>	<b>16.952,62</b>	<b>10.171,58</b>

Quanto às alegações de que as multas são abusivas e confiscatórias, este Conselho não tem competência para apreciar tais situações, mas apenas exercer o controle de legalidade do lançamento tributário e as multas aplicadas estão dentro das normas vigentes, previstas na Lei nº 7.014/96.

Face ao exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

#### VOTO DIVERGENTE

Tratando-se de interpretação do como se considerar o princípio da decadência previsto no Código Tributário Nacional, em seu artigo 150, parágrafo 4º, permito-me discordar do ilustre relator quanto à aplicação.

Dispõe o CTN em seu artigo 150:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Justificou o ilustre relator seu entendimento tomando por base o Incidente de Uniformização proferido pelo PGE/PROFIS que assim dispõe:

*Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, 4º, do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.*

A apuração do tributo, no caso o ICMS, é efetuada mediante o cotejamento entre os créditos obtidos no ingresso das mercadorias/produtos e os débitos advindos das saídas, e a complementação com os ajustes legais, ocorrendo a obrigação de recolhimento pecuniário quando ocorrer uma supremacia dos débitos sobre os créditos.

Não se pode, no caso em lide, exigir-se a aplicação do que pretende o ilustre relator em face, como pelo mesmo comprovado, nos meses que estão abarcados pela decadência não ter ocorrido recolhimento do tributo pelo fato de o Registro de Apuração do ICMS apresentar saldo credor, portanto sendo impossível existir recolhimento pecuniário nos períodos.

É pacífico o entendimento de que, em ocorrendo saldo credor quando da apuração do Conta Corrente do ICMS, não há como haver recolhimento, mesmo porque, caso assim ocorresse, estaria o contribuinte financiando o erário público sem que houvesse qualquer razão para tanto.

Não foi comprovado haver ocorrido qualquer ação por parte do autuado que seja qualificado ou induza ao entendimento de dolo, fraude ou simulação, sendo que, na realidade, o que ocorreu foi a ineficiência do aparelho estatal em exercer o seu direito dentro do prazo previsto, o que ensejou ocorrer a decadência do direito à cobrança dos valores que lhe seriam de direito.

Acatando, literalmente, o que determina o CTN no seu artigo 150, Parágrafo 4º, e primando pela verdade legal e defesas do direito do contribuinte, acato a preliminar de decadência suscitada pela autuada em relação aos fatos geradores dos meses de Janeiro e Março de 2011, em relação à Infração 01, e, dos meses de Janeiro e Fevereiro, de relação à Infração 03.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207093.0028/16-5, lavrado contra **EXPANJET GLOBAL SOLUTIONS EIRELI - EPP**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$480.617,94**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas percentuais no valor de **R\$12.022,97**, previstas no inciso II, “d” do mesmo artigo e diploma legal citados, com os acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Ildemar José Landin, Fernando Antonio Brito de Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Rosenvaldo Evangelista Rios, Elde Santos Oliveira e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de fevereiro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS - VOTO DIVERGENTE

VICENTE OLIVA BURATTO - REPR. DA PGE/PROFIS