

A. I. N° - 108529.0006/17-6
AUTUADO - ARCELORMITTAL BRASIL S. A.
AUTUANTE - GILMÁRIO MACEDO LIMA
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 31/07/2020

3^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0079-03/20-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa. Refeitos os cálculos, mediante revisão realizada pelo autuante, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Indeferido o pedido de diligência fiscal e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 21/09/2017, refere-se à exigência de multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a dezembro de 2015. Valor do débito: R\$434.379,09.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 18 a 43 do PAF. Informa que é pessoa jurídica de Direito Privado, sendo que por intermédio de seu estabelecimento autuado possui a atividade principal de comércio atacadista especializado de materiais de construção, conforme se infere de seus documentos societários (Doc. anexo).

Diz que está obrigado ao pagamento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, apurado através do regime de débito e crédito, bem como ao recolhimento do imposto, de forma antecipada, no tocante à aquisição, para revenda, de mercadorias oriundas de outros Estados da Federação, nos termos do artigo 12-A da Lei nº 7.014/1996.

Alega que o trabalho fiscal, em que pese todo o respeito que lhe é merecedor, partiu de uma análise evidentemente superficial das operações auditadas, bem como de critérios inequivocamente distorcidos da legislação aplicável.

Antes de adentrar às razões de mérito, informa que pretende fazer prova de seus argumentos lançados com base em documentação contábil, em especial cópia das notas e livros fiscais. Acompanha a defesa, cópia dos documentos que foi reunida por amostragem, em razão, essencialmente, do excessivo volume de operações que compõe a autuação.

Por força do princípio da verdade material, requer lhe seja franqueada a oportunidade de apresentar, ao menos até o julgamento em primeira instância, documentação complementar que possa corroborar com os seus argumentos, o que, inclusive, coaduna-se com o princípio da verdade material, o qual rege o contencioso administrativo e determina, segundo as valiosas lições de Hely Lopes Meirelles, que reproduziu.

Acrescenta que, caso a Autoridade Julgadora entenda como necessária a apresentação de alguma documentação complementar ao seu convencimento, também por força do precitado princípio, fica, desde já, o impugnante à disposição para apresentar os documentos solicitados.

Superadas as questões introdutórias acima abordadas, passarão a ser expostas as razões que evidenciam a impropriedade da autuação.

Reproduz a descrição da infração; o art. 12-A e seus §§ 1º e 2º da Lei 7.014/96, e diz que se trata de sistemática nitidamente criada para fazer surgir o dever de pagar o tributo próprio do contribuinte, na saída subsequente, em momento anterior a esta - em exceção à regra segundo a qual a “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” - artigo 113, § 1º do CTN -, embasada no denominado princípio da praticidade que “(...) tem por finalidade tornar o direito exequível, isto é, aproximar a norma jurídica da realidade que pretende regular”, e a pretexto de se evitar a evasão fiscal.

Diz que essa sistemática guarda similitude - embora não se confunda - com a modalidade de substituição tributária para frente, preconizada pelo artigo 150, § 7º, da Constituição, a qual transfere a um terceiro o dever de pagar o tributo e em momento anterior à ocorrência do fato gerador respectivo, que se presume ocorrido no instante indicado pela lei (*in casu*, o da entrada da mercadoria, presumindo-se a saída subsequente).

Frisa que a substituição pressupõe, também, a modificação do polo passivo da obrigação tributária, que desde seu nascêdo surgiu em face de pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador, nos exatos termos do artigo 128 do CTN, o que, sabidamente, não é o caso em foco. A respeito, inicialmente, a jurisprudência do STJ posicionou-se no sentido de que referidos institutos – antecipação x substituição tributária -, não são inconfundíveis.

Afirma que a antecipação do pagamento em tela deve se sujeitar ao princípio da estrita legalidade ou reserva absoluta de lei, em matéria tributária (comumente associado à tipicidade tributária), de tal forma que a estrutura da norma respectiva contenha todos os elementos essenciais à definição da obrigação tributária excepcional em tela, como o seria em se tratando do regime regular de tributação.

Registra que a despeito de a antecipação do ICMS encontrar previsão no artigo 12-A da Lei Estadual nº 7.014/96, força é convir que tais premissas não foram observadas. Diz que o princípio da estrita legalidade ou tipicidade é decorrência lógica do que prescreve o artigo 150, I, da Constituição, cuja explicitação pelo artigo 97 do Código Tributário Nacional não por outra razão elenca de forma precisa e exaustiva os elementos da hipótese de incidência que devem estar presentes na lei, de forma conjunta e concomitante ao surgimento da obrigação tributária.

Menciona o entendimento da doutrina e diz que cabe à lei em sentido formal e material, descrever o ato ou fato que enseja a incidência; quem deve pagar e quanto se deve pagar, de tal forma a apresentar os aspectos pessoal, material, temporal, especial e quantitativo (base de cálculo) da hipótese de incidência, não deixando espaço para qualquer subjetivismo pelo Executivo.

Alega que, da forma como instituída a sistemática do regime de antecipação na legislação estadual, coube, de fato, ao Decreto, e não à lei, delimitar os contornos do fato gerador, uma vez que o §2º do artigo 12-A da Lei nº 7.014 dispõe que poderá o Poder Executivo prever exceções à regra de submissão ao regime de antecipação, o que configura ilegítima delegação legislativa para a definição do aspecto material de incidência do fato jurígeno presumido, o que encontra vedação na própria lógica do princípio da legalidade estrita ou tipicidade, pois a omissão do legislador permite a interferência do Executivo em aspectos privativos da lei.

Entende que no caso dos autos, a obrigação de antecipação do ICMS não foi verdadeira instituída por lei - à míngua de elementos essenciais exigidos por força do princípio da reserva absoluta de lei ou tipicidade -, continuando a ser regulamentada, na essência, pelo RICMS instituído pelo Decreto nº 13.780, situação esta que enseja a mesma pecha de ilegitimidade que vem sendo

conferida pelo Supremo Tribunal Federal no já iniciado julgamento do RE n.º 598.677 (com repercussão geral), o que ora deve ser também reconhecido pela autoridade julgadora.

Afirma que superada a alegação acima, ainda assim deve ser reconhecida a ilegitimidade da sistemática de antecipação do ICMS no caso em tela. É que, consoante já sublinhado, o regime de antecipação em questão não se trata de substituição tributária, mas de cobrança antecipada do ICMS devido, via regime normal de tributação. Ou seja, trata-se de instituto distinto da denominada substituição tributária “para frente”, prevista no artigo 150, § 7º, da CR/88, não obstante com este último se assemelhar.

Ressalta que no âmbito do Estado da Bahia, tal distinção fica ainda mais evidente, à medida em que o próprio artigo 12-A exclui da sistemática de antecipação as mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, o que somente corrobora que o próprio texto legal admite a coexistência de duas sistemáticas diferentes, de tal forma, que uma não pode compreender a outra. Entender em sentido contrário seria o mesmo que esvaziar de conteúdo a regra do §1º, III, que tratou de afastar da antecipação, as mercadorias já sujeitas a um regime excepcional de recolhimento do tributo, a saber a substituição tributária.

Afirma que, de fato, inexiste, *in casu*, alteração subjetiva da hipótese de incidência, atribuindo-se a um terceiro a responsabilidade pela obrigação tributária desde o surgimento desta, uma vez que, quer seja sob a forma antecipada, quer seja segundo o regime normal, o ICMS é recolhido pelo contribuinte, isto é, aquele que realiza a operação de circulação da mercadoria.

Diz que a antecipação pretendida pelo artigo 12-A, se equipara a verdadeira operação de crédito vedada expressamente pela Lei Complementar n.º 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), justamente por não se tratar da hipótese de substituição tributária. Reproduz o artigo 37, I, da citada Lei e o entendimento de Hugo de Brito Machado quanto à regra prevista no artigo 37, I, dessa LRF.

Entende que não se pode olvidar que a LRF possui status de norma complementar e veicula normas gerais em matéria tributária (art. 146, III, CR/88), sobretudo quando dispõe sobre uma verdadeira restrição ao exercício da competência dos entes federados, impedindo-os, com exceções, de cobrar tributos antes de ocorrido o fato gerador (isto é, obsta a definição de um fato gerador presumido). Seus termos devem vincular o legislador dos entes federados, sob pena de inovação e invasão de competência reservada à lei complementar. A respeito do tema, reproduz as conclusões de Maurício Barros, Doutor em Direito pela USP.

Neste sentido, se é vedada a antecipação de receitas antes da ocorrência do fato gerador, a par do caso da substituição tributária, lícito é concluir que o artigo 12-A, padece de evidente ilegitimidade, não podendo a antecipação ser exigida, sob pena de ofensa, ainda, ao artigo 146, III, da Constituição.

Afirma que a atividade do Poder Executivo não se limita à simples aplicação da lei, que por vezes carece ser interpretada e analisada à luz de todo o arcabouço normativo, notadamente das normas fundamentais sobre as quais este repousa. Nesse sentido, reproduz ensinamentos de Lúcia Valle Figueiredo e Alexandre De Moraes e conclui que não pode a autoridade julgadora se abster de apreciar tais argumentos.

Registra que mesmo ultrapassadas as alegações antecedentes, não poderá prevalecer a autuação. Qualquer que seja a natureza do instituto ora analisado, não se pode descurar que a antecipação do ICMS, ora questionada, representa, a exemplo do que ocorre com a substituição tributária, técnica de arrecadação que presume a ocorrência do fato gerador da obrigação principal, mediante antecipação da data de ocorrência deste fato gerador sem modificação subjetiva (o sujeito passivo paga débito próprio), antecipando-se, igualmente, o vencimento da respectiva obrigação tributária.

Neste contexto, diz que a ausência de pagamento do ICMS antecipado (ante o fato gerador presumido) não pode ser analisada isoladamente, sem o devido confronto com o fato gerador

real, ou efetivamente praticado, de forma a descartar o eventual cumprimento da mesma obrigação tributária, em outras palavras, lícito não seria desconsiderar, como pago, o ICMS destacado nas notas fiscais de saída subsequente das mercadorias sujeitas ao regime da legislação estadual retro.

Conclusão esta que decorre da própria essência que permeia o instituto, eis que não se instituiu, propriamente, um novo tributo (e tanto é assim que inexiste alteração subjetiva na relação jurídica-tributária), de tal sorte que há absoluta identidade entre:

- a) O ICMS pago, antecipadamente, sob a sistemática do artigo 12 - A, da Lei estadual nº 7.014, e
- b) O ICMS destacado e recolhido por ocasião da saída subsequente;

Portanto, caso o contribuinte, a despeito do não cumprimento da antecipação supra, tenha recolhido o ICMS nas saídas das mesmas mercadorias, houve sim o pagamento do próprio imposto que foi lançado - só que não antecipadamente -, não havendo que se falar em ausência de recolhimento.

Ressalta que a aplicação da multa na presente situação, ou seja, quando realizado o pagamento do imposto na efetiva saída, a despeito da ausência de antecipação, torna-se impossível. Isto, por força do artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN), a responsabilidade – da qual decorre a imposição de multa -, por eventual inadimplência do tributo é afastada pelo pagamento espontâneo do crédito tributário, acompanhado dos juros de mora, anteriormente a qualquer procedimento de fiscalização.

Entende que se o tributo atualizado é pago, ainda que intempestivamente, inexiste responsabilidade pela infração e, consequentemente, qualquer multa imposta em razão desta, assim como exigido no caso em tela, independentemente de qualquer formalidade ou meio pela qual a denúncia tenha se operado.

Informa que durante os períodos de apuração relativamente aos quais foi realizado o lançamento do ICMS por antecipação, promoveu saídas dos mesmos produtos - por correlação, obviamente, qualitativa e quantitativa, dada a nítida fungibilidade destes -, conforme a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destacando e recolhendo o imposto respectivo.

É o que se depreende do exame da documentação que será oportunamente juntada aos autos, a saber, cópia de Notas Fiscais de Saída, por amostragem, emitidas mês a mês para cada uma das mercadorias cuja entrada teria ensejado a obrigação de antecipar o ICMS, com o devido destaque deste, aliadas à cópia do livro de Controle de estoque do estabelecimento e respectivo livro Registro de Inventário, cuja juntada também será promovida oportunamente.

Também informa que no livro de Registro de Apuração do ICMS, que também será anexado, infere-se que os valores destacados tiveram o débito devidamente lançado, gerando saldo a recolher e, tendo em vista que a sistemática de antecipação aplica-se, genericamente, a toda e qualquer aquisição interestadual que não esteja submetida à substituição tributária / não incidência / isenção, é evidente que os lançamentos a débito no referido Livro compreendem, exatamente, saídas de produtos cuja entrada esteve sujeita à antecipação, a par de saídas oriundas de entradas internas.

Entende que se houver o cotejo - ainda que quantitativamente, dada à fungibilidade apontada - exclusivamente entre a base de cálculo das entradas interestaduais com a base de cálculo adotada para as saídas (excluídas, destas, as quantias pertinentes a operações com mercadorias adquiridas dentro do Estado), é possível inferir que o montante equivalente ao ICMS exigido por antecipação (sobre a base de entrada) foi recolhido (considerando o destaque na base de saída).

Conclui que não há que se imputar ao Autuado, falta de recolhimento do ICMS por antecipação, eis que o cumprimento da obrigação principal se deu quando da saída efetiva das mercadorias, o que, por sua vez, afastaria a necessidade de aplicação da multa imposta na presente autuação. E

tanto é assim que, reconhecendo o recolhimento do tributo na efetiva saída, o auto de infração em questão compreende tão somente a multa, inexistindo qualquer saldo do imposto a pagar.

Afirma que não se deve dizer que ao efetuar o recolhimento do tributo quando da real saída, o Impugnante realiza o recolhimento do imposto desacompanhado dos juros de mora correspondentes ao atraso verificado entre a data em que deveria ter sido cumprida a antecipação parcial do ICMS e o momento da efetiva saída, o que afastaria a aplicação do instituto da denúncia espontânea, nos termos do artigo 138 do CTN supra.

Registra que o recolhimento do ICMS antecipado deve ocorrer até o dia 25 do mesmo mês subsequente à emissão das notas fiscais pelo remetente das mercadorias situados em outro Estado. Já a apuração do ICMS devido na sistemática regular de apuração (débito / crédito) e aplicável às saídas subsequentes efetuadas pelo Impugnante ocorre no dia 09 do mês subsequente ao da saída.

Assim, a depender da velocidade com que o defendant gira o seu estoque e revende os produtos adquiridos, a efetiva saída com o destaque e pagamento do tributo na apuração mensal, pode ocorrer até mesmo anteriormente à configuração da mora relativa à antecipação, o que somente ocorre a partir do dia 25 do mês subsequente ao da emissão da nota pelo remetente.

Ainda que se configure a mora referente à antecipação, por força do que determinado no caput do artigo 12-A da Lei nº 7.014, a base de cálculo do imposto devido nesta sistemática é apurada “mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”.

Ou seja, inequivocamente o imposto recolhido de forma antecipada é inferior ao que adimplido quando da efetiva saída das mercadorias. A base de cálculo adotada para o regime de antecipação contempla o valor das mercadorias quando da entrada das mesmas no estabelecimento, sendo que, ao dar saída às mesmas, o defendant assim o faz por um preço superior ao da entrada (incluindo o seu lucro) e este último é que será adotado como base de cálculo do imposto correspondente à saída subsequente.

Diz que o montante do tributo que recolheu quando da saída das mercadorias, em valor superior ao que supostamente deveria ter sido pago antecipadamente na entrada, sempre contemplará os juros correspondentes ao atraso verificado entre a entrada das mercadorias e o efetivo pagamento.

Portanto, em que pese não ter observado o recolhimento antecipado do ICMS incidente nas operações de entrada listadas na autuação, fato é que o imposto devido foi espontânea e integralmente adimplido, em valor que comporta os juros de mora aplicáveis, devendo ser aplicada a regra do artigo 138 do CTN, pela Autoridade Julgadora, com vistas ao reconhecimento da extinção da responsabilidade do autuado e, consequentemente, da multa combinada.

Nesse sentido, o Impugnante reforça que os seus argumentos lançados na defesa poderão ser comprovados, não somente pela documentação já mencionada e que será apresentada oportunamente, assim como também pela prova pericial.

A par da prova pericial que requer, o defendant protesta, em atenção ao princípio da verdade material, pela apresentação posterior de demonstrativo com o objetivo de vincular, qualitativa e quantitativamente, a base de cálculo das entradas interestaduais cujo ICMS antecipado foi exigido e a base adotada na saída subsequente destes itens, tudo a evidenciar que o imposto acabou sendo integralmente pago, levando-se em conta o ciclo médio de cada produto no estoque.

Na remota hipótese de os argumentos supra serem afastados por esse órgão julgador, e se conclua pela legitimidade das multas aplicadas, ainda assim, entende que essas não podem prevalecer, ao menos com relação à parcela das operações auditadas pela fiscalização e envolvidas no lançamento, ora defendido.

Frisa que consoante já explicado, o ICMS a ser antecipado e que, no caso em tela, serve de base para a aplicação da multa questionada, é apurado mediante “a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”, ou seja, deve-se adotar o preço da mercadoria adquirida, destacado na NF de aquisição, e aplicar a alíquota interna prevista na legislação do Estado da Bahia, deduzindo-se, ao final, o imposto já pago e destacado no documento de aquisição.

Comenta sobre a Resolução do Senado nº 22/1989, e diz que a sistemática em questão apenas evita que o regime de antecipação do imposto distorça a sistemática da não cumulatividade aplicável ao ICMS, evitando-se um efeito *bis in idem* a ser suportado pelo contribuinte baiano.

Diz que a mencionada sistemática não pode prevalecer de forma indistinta, sem se atender às particularidades de cada operação. Isto, porquanto, em conformidade com a documentação digital anexa, parte das operações envolvidas na autuação e sobre as quais exigida a multa por ausência de recolhimento do ICMS antecipado, foram provenientes de contribuintes situados nas Regiões Nordeste, Norte, Centro-Oeste e no Estado do Espírito Santo.

Ressalta que para as operações de transferência de mercadorias em questão, a alíquota interestadual a ser adotada pelo remetente da mercadoria, conforme já exposto supra, é de 12%, nos termos da Resolução do Senado Federal nº 22/1989, de tal modo que o ICMS destacado nesta operação e que servirá de crédito quando da apuração do imposto antecipado, seja correspondente a aplicação desta alíquota sobre o preço da aquisição.

De igual modo, algumas dessas mercadorias também sofrem o benefício de redução da base de cálculo no tocante às operações internas subsequentes, a fim de que a carga total seja equivalente a 12% sobre o valor da operação. Trata-se das mercadorias classificadas sob os NCMs elencados no Convênio ICMS nº 33/96 e artigo 266, II, do RICMS/2012.

Ressalta que alguns desses bens, sofrem de redução da carga tributária referente à operação subsequente ainda maior, pois estão compreendidas no âmbito do Termo de Acordo firmado entre o Impugnante e o Estado da Bahia (doc. anexo), nos termos do Decreto nº 7.799/2000, o qual prevê a redução da base de cálculo em 41,176%, sendo que, a alíquota final decorrente da redução é calculada em 10,588%.

Uma vez que a alíquota correspondente à operação subsequente, nas aquisições de mercadorias oriundas das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo (12% ou 10,58%, a depender do tipo de produto), já se equivale à alíquota da operação de aquisição interestadual (12%) ou é até inferior a esta, não há que se falar em ICMS a ser antecipado nas operações em questão.

Observando-se a sistemática de cálculo do ICMS antecipado já exposto acima, verifica-se que valor do imposto destacado na operação de aquisição, o qual, por sua vez, decorre da aplicação da alíquota interestadual (12%) sobre o preço da mercadoria, deverá, ao final, ser deduzido como crédito do montante a ser suportado por força da antecipação. E este último (ICMS a ser antecipado), também decorre da aplicação da alíquota interna equivalente a 12% sobre o preço da mercadoria indicado no documento de aquisição.

Afirma que, diferentemente do que apontado pela auditoria, na hipótese de mercadorias oriundas das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Espírito Santo, sujeitas à redução da base de cálculo em percentual equivalente a 12%, ou até mesmo a patamares inferiores (10,58%), a exemplo daquelas relacionadas na planilha anexa, inexiste imposto a ser antecipado. E para que não remanesçam dúvidas a esse órgão julgador, basta recompor o cálculo da fiscalização referente à NF nº 93427, observando-se, contudo, nesta oportunidade, as peculiaridades relativas ao Estado de origem do bem.

Diz que se confirma, que, diferentemente do que apurado pela Auditoria Fiscal, inexiste para o caso em tela imposto a ser antecipado, caso se aplique da forma correta a sistemática de apuração do imposto prevista na legislação, em conjunto com as normas aplicáveis em razão da

procedência das mercadorias. Consequentemente, inexiste qualquer multa a ser recolhida, ante o evidente caráter acessório desta última.

Ressalta que o raciocínio acima desenvolvido por amostragem, aplica-se a todas as mercadorias listadas na planilha que acostou aos autos e poderão, ainda, ser confirmadas pela prova pericial que requer.

Diz ser forçoso convir que esse Conselho deve determinar a revisão do lançamento, para que, em relação às operações auditadas na autuação e que se refiram a mercadorias oriundas das regiões Sul e Sudeste sujeitas ao benefício da redução da base de cálculo prevista no artigo 266 do RICMS/BA, além do Convênio ICMS nº 33/96, seja adotada como base de cálculo da multa aplicada o valor ICMS antecipado apurado em conformidade com a legislação.

Afirma que, no caso em exame, conforme demonstrado pela vasta argumentação acima, a autuação deve ser cancelada integralmente por esse órgão colegiado, uma vez que, não obstante o Impugnante não tenha realizado o recolhimento do ICMS referente às operações auditadas de forma antecipada, o imposto foi integral e efetivamente recolhido quando das sucessivas saídas subsequentes dos bens.

Também consoante demonstrado, o pagamento do ICMS no momento das efetivas saídas das mercadorias adquiridas em operações interestaduais, sempre é superior ao montante do imposto devido antecipadamente, de tal sorte, que aquele pagamento é suficiente para contemplar eventuais juros de mora correspondentes ao atraso da obrigação de forma antecipada imposta ao Impugnante.

Entende que resta plenamente configurado o instituto da denúncia espontânea previsto no artigo 138 do CTN, hábil ao afastamento de qualquer responsabilidade imputada ao Impugnante com relação ao ICMS a antecipar e das multas ora exigidas.

Para se eliminar qualquer tipo de dúvidas relativas ao efetivo recolhimento do imposto quando das sucessivas saídas, bem como para se apurar, com precisão, se o montante total adimplido é suficiente para acobertar eventual mora incorrida em relação à antecipação, faz-se necessário uma análise minuciosa e complexa de cada uma das operações auditadas e envolvidas na autuação, verificando a data de entrada e posterior saída de cada um dos bens relacionados.

Afirma que, de igual modo, demonstrou que ao aferir o ICMS que supostamente deveria ser antecipado no tocante à aquisição de mercadorias sujeitas à redução da carga tributária total nas operações subsequentes, tal circunstância foi simplesmente ignorada pela auditoria, o que, se corrigido, leva à extinção da exigência em relação às mercadorias oriundas das regiões Norte e Nordeste e substancial redução no tocante àquelas provenientes das regiões Sul e Sudeste.

Diz que nesse ponto, a comprovação dos argumentos suscitados, depende da análise e recomposição do cálculo da Fiscalização, ainda que por amostragem substancial capaz de representar o universo das operações ora questionadas, adotando-se os critérios de apuração do imposto previstos na legislação e atentos a todas as particularidades aplicáveis a cada uma das específicas operações.

A partir dessa análise entende que esse Conselho poderá, com precisão, decidir a presente matéria com propriedade em relação ao pedido, no sentido de que seja revisado o lançamento para contemplar o benefício legítimo da redução da base de cálculo incidente sobre parte de suas operações.

Reitera que o procedimento tributário administrativo é regido pelo princípio da verdade material, sendo que, em se tratando de uma autuação eivada de irregularidades e superficialidades, não pode o impugnante, tão somente, ter de demonstrar a propriedade dos seus argumentos, visto que, compete à Fiscalização, a rigor das exigências impostas pela legislação em face do ato de lançamento, exaurir e delimitar a matéria tributável.

Atendendo ao artigo 145 do RPAF, requer seja deferida a realização de perícia / diligência, com base na fundamentação acima, apresentando, para tanto, os quesitos a serem respondidos pelo auditor responsável.

Desde já, informa os dados de seu Assistente técnico habilitado para acompanhar o trabalho pericial acima requerido: Dra. Nathália Mantese Rheinheimer, advogada, inscrita na OAB/RS 76.199, CPF 004.006.040-35, RG 5080727505, estabelecida profissionalmente na Av. Fernandes da Cunha, 633 – Mares 40445-200 - Salvador – BA, celular 71 98398 9111.

Por fim, em se prevalecendo as exigências fiscais, mesmo que parcialmente, diz que ela deve ser afastada, ao menos no que se refere à multa imposta no importe de 60% (sessenta por cento) das exações tidas por devidas, a teor da cláusula constitucional que veda o efeito confiscatório (art. 150, IV).

Diz que o Supremo Tribunal Federal se manifestou em várias oportunidades no sentido de que as multas na seara fiscal devem sofrer limitação quantitativa em homenagem à garantia do não confisco. E assim o fez ao apreciar casos nos quais a multa imposta era menor ou mesmo idêntica à fixada no caso dos autos.

Conclui que a multa agride desproporcionalmente o patrimônio do contribuinte, caracteriza-se a exigência como confisco indireto e, por isso, deve ser afastada, em sede de pedido sucessivo, o que espera ver reconhecido.

Requer seja reconhecida a insubsistência do crédito tributário em referência e extinto o presente auto de infração, seja pelo reconhecimento da ilegitimidade da sistemática de antecipação parcial do imposto, seja pelo acolhimento da tese de pagamento do imposto mediante o instituto da denúncia espontânea.

Sucessivamente, requer, ao menos, seja determinada a revisão do lançamento, a fim de que seja considerada a redução da base de cálculo a que sujeitos determinados bens envolvidos nas operações auditadas, nos termos do artigo 266 do RICMS/2012 e Convênio ICMS nº 33/96, extinguindo-se o crédito tributário correspondente à aquisição de mercadorias oriundas das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e Estado do Espírito Santo, e reduzindo a exigência relativa as exigências relativas às aquisições provenientes dos Estados das regiões Sul e Sudeste.

Ainda, pede o defendente seja determinada a adequação da multa cominada a patamares condizentes com o princípio da razoabilidade e ao princípio do não confisco.

O autuante presta informação fiscal às fls. 102 a 106 dos autos. Reproduz a descrição da infração e faz uma síntese das razões de defesa.

Preliminarmente, esclarece que todos os demonstrativos foram elaborados através dos arquivos SPED EFD – Escrituração Fiscal Digital, que conforme o art. 247 do RICMS-BA/2012, se constitui em um conjunto de escrituração de documentos fiscais e de outras informações de interesse dos fiscos das unidades federadas e da Secretaria da Receita Federal fornecidas pelo contribuinte, constantes na base de dados da SEFAZ.

Informa que após verificar as alegações do autuado e os documentos acostados aos autos, no demonstrativo entregue ao contribuinte e anexado ao PAF à fl. 15, consta a listagem de todas notas fiscais, item por item, sendo o necessário para análise dos argumentos.

Em relação aos itens 2, 3 e 4 da defesa, informa que a fiscalização foi baseada na legislação vigente, conforme o enquadramento do artigo 12-A da Lei 7.014/96.

Quanto aos itens 5, 6 e 7 da impugnação, informa que o cálculo realizado pelo contribuinte referente à Nota Fiscal nº 93427 (exemplo), não pode prevalecer, visto que o cálculo realizado tem que levar em consideração “o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição”, conforme previsto no Art. 12-A da Lei 7.014/96. Ao verificar a nota fiscal supra, constatou que o imposto destacado na mesma é no valor de R\$629,09 (em anexo).

Quanto ao benefício de redução da base de cálculo previsto no Art. 266, II, do RICMS/2012 e do Convênio ICMS nº 33/96, informa que efetuou a revisão do demonstrativo levando em consideração as informações apresentadas, realizando assim, as retificações necessárias. E sobre a redução prevista no Decreto nº 7.799/2000, esclarece que o benefício já consta no demonstrativo a partir de 16/09/2015, da data de ciência do deferimento do Processo 087413/2015-1.

Sobre o item 8, da defesa, diz que a aplicabilidade da multa, trata-se da simples obediência ao que determina a legislação vigente, estando devidamente tipificada no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/96.

Informa que após a revisão, restou um ICMS reclamado no valor histórico de R\$380.801,73, conforme demonstrativos em anexo. Solicita que seja julgado parcialmente procedente a infração.

Conclui que, ciente de que procedeu dentro das normas de Auditoria, e com a certeza de ter dirimido as dúvidas sobre a ação fiscal executada, reafirma o trabalho executado e solicita que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

Intimado sobre a informação fiscal, o defendant apresentou manifestação às fls. 121 a 124, afirmando que o autuante se limitou a suscitar que a legislação, especificamente o art. 12-A da Lei 7.014/96, prevê a antecipação parcial do imposto.

Dessa forma, prevaleceu intacto o fundamento da impossibilidade de aplicação da multa, em razão do recolhimento do imposto quando das saídas da mercadoria, por força do artigo 138 do Código Tributário Nacional. Diz que sequer discute a identidade entre o imposto antecipado e aquele devido quando da efetiva realização do fato gerador, tanto que o auto de infração compreende tão somente a multa, inexistindo saldo do imposto a pagar.

Diz que conforme o referido artigo, a responsabilidade – da qual decorre a imposição de multa –, por eventual inadimplência do tributo é afastada pelo pagamento espontâneo do crédito tributário, com juros, se devidos, anteriormente a qualquer procedimento de fiscalização, tal qual aconteceu *in casu*, quanto às saídas das mercadorias, com o recolhimento do imposto.

Afirma que não se deve dizer que ao efetuar o recolhimento do tributo quando da real saída, o Impugnante realiza o recolhimento do imposto, sem os juros de mora correspondentes ao atraso verificado entre a data em que deveria ter sido cumprida a antecipação parcial do ICMS e o momento da efetiva saída, o que afastaria a aplicação do artigo 138 do CTN.

Repete as alegações quanto ao prazo de recolhimento do imposto e diz que o montante do tributo recolhido quando da saída das mercadorias, em valor superior ao que supostamente deveria ter sido pago antecipadamente na entrada, sempre contemplará os juros correspondentes ao atraso verificado entre a entrada das mercadorias e o efetivo pagamento, o que também poderá ser corroborado pela produção de prova pericial.

Comenta sobre a prova pericial e diz que na ausência de enfrentamento pelo auditor, reitera na integralidade os fundamentos expostos na impugnação, que demonstram a constitucionalidade do regime de antecipação, por ofensa ao princípio da legalidade, previsto no artigo 150, I, da CR/88, bem como a ofensa ao artigo 37, I, da LC 101/2001.

Acrescenta que o autuante promoveu a revisão do lançamento, todavia, considerando o volume de operações, será necessária a dilação do prazo para que o defendant possa concluir a sua análise sobre a revisão fiscal.

Requer sejam acolhidas as razões de impugnação, com o deferimento da prova pericial pleiteada, para que o lançamento, posteriormente, seja julgado improcedente.

Requer, ainda, a dilação do prazo, por 30 dias, para que possa se manifestar sobre a revisão fiscal.

Consta intimação ao autuado à fl. 132, deferindo pedido de dilação de prazo de 30 dias, conforme solicitado na manifestação apresentada pelo defendant.

À fl. 135 o defensor apresentou manifestação afirmando que subsistem as razões de impugnação que conduzem à total impropriedade do lançamento e que não foram desconstituídas pelo autuante.

Nova informação fiscal foi prestada pelo autuante às fls. 139/140 do PAF. Após analisar as manifestações do autuado, diz que constatou que não houve novos elementos e/ou alegações juntados ao PAF, apenas a ratificação da defesa às fls. 17/99. Assim, ratifica toda a informação fiscal prestada às fls. 101-A/113.

Ante o exposto, ciente de que procedeu dentro das normas de Auditoria, com a certeza de ter dirimido quaisquer dúvidas sobre a ação fiscal executada, reafirma o trabalho executado e solicita, salvo melhor juízo, que o presente Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

VOTO

Inicialmente, constato que o presente lançamento foi efetuado de forma comprehensível, foram indicados os dispositivos infringidos e da multa aplicada, relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo a multa e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação para se determinar a nulidade do Auto de Infração.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de diligência ou perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, incisos I e II, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide, e não depende de conhecimento especial de técnicos. Diante do levantamento fiscal e com base nos documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado, mediante recibo, não se constatou qualquer dúvida quanto à correção dos demonstrativos elaborados pelo autuante, por isso, indefiro o pedido de diligência fiscal e perícia formulado pelo autuado em sua impugnação.

O presente Auto de Infração trata da exigência de multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a dezembro de 2015.

O defensor afirmou que a antecipação do pagamento em tela deve se sujeitar ao princípio da estrita legalidade ou reserva absoluta de lei, em matéria tributária, de tal forma que a estrutura da norma respectiva contenha todos os elementos essenciais à definição da obrigação tributária.

Alegou que, da forma como instituída a sistemática do regime de antecipação na legislação estadual, coube, de fato, ao Decreto, e não à lei, delimitar os contornos do fato gerador, uma vez que o §2º do artigo 12-A da Lei nº 7.014 dispõe que poderá o Poder Executivo prever exceções à regra de submissão ao regime de antecipação, configurando ilegítima delegação legislativa para a definição do aspecto material de incidência do fato jurígeno presumido, o que encontra vedação na própria lógica do princípio da legalidade estrita ou tipicidade, pois a omissão do legislador permite a interferência do Executivo em aspectos privativos da lei.

Disse que a antecipação pretendida pelo artigo 12-A, se equipara a verdadeira operação de crédito vedada expressamente pela Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), justamente por não se tratar da hipótese de substituição tributária.

Apresentou o entendimento de que, se é vedada a antecipação de receitas antes da ocorrência do fato gerador, a par do caso da substituição tributária, lícito é concluir que o artigo 12-A da Lei 7.014/96 padece de evidente ilegitimidade, não podendo a antecipação ser exigida, sob pena de ofensa, ainda, ao artigo 146, III, da Constituição.

Observo que a exigência de ICMS a título de antecipação parcial foi instituída na legislação do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004, por meio da Lei 8.967, de 29/12/2003, e consiste na aplicação da alíquota interna sobre valor da operação interestadual constante na Nota Fiscal de aquisição, deduzindo-se o valor do imposto destacado no mencionado documento fiscal. Portanto, está obrigado a recolher o ICMS a título de Antecipação Parcial, o contribuinte deste Estado, independente do regime de apuração do imposto, em relação às mercadorias adquiridas para comercialização.

Os prazos para recolhimento da antecipação parcial estão previstos no art. 332, inciso III, alínea “b”, e § 2º do RICMS-BA/2012, e a penalidade sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial encontra-se no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, que prevê aplicação da multa de 60% do valor do imposto não recolhido por antecipação, inclusive no caso de antecipação parcial.

Em relação ao questionamento do autuado quanto à constitucionalidade da antecipação parcial, como já mencionado, tal modalidade de cobrança de ICMS é prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96, portanto, é prevista na legislação deste Estado, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.269/99.

O autuado afirmou que não seria lícito desconsiderar, como pago, o ICMS destacado nas notas fiscais de saída subsequente das mercadorias sujeitas ao regime da legislação estadual. Caso o contribuinte, a despeito do não cumprimento da antecipação parcial, tenha recolhido o ICMS nas saídas das mesmas mercadorias, houve sim o pagamento do próprio imposto que foi lançado - só que não antecipadamente, não havendo que se falar em ausência de recolhimento.

Disse que não há que se imputar falta de recolhimento do ICMS por antecipação parcial, eis que o cumprimento da obrigação principal se deu quando da saída efetiva das mercadorias, o que, por sua vez, afastaria a necessidade de aplicação da multa imposta na presente autuação. E tanto é assim que, reconhecendo o recolhimento do tributo na efetiva saída, o auto de infração em questão comprehende tão somente a multa, inexistindo qualquer saldo do imposto a pagar.

Vale registrar, que o presente lançamento não foi efetuado para cobrar o imposto, que foi recolhido quando da saída das mercadorias, segundo a descrição dos fatos, mas apenas a multa. Neste caso, a própria Lei 7.014/96, instituidora da obrigação tributária, também estabelece a penalidade pelo descumprimento da obrigação principal. Ou seja, foi constatado imposto não recolhido no prazo estabelecido pela legislação tributária, sendo efetuado o pagamento em outro momento.

Não acato a alegação defensiva, haja vista que de acordo com o § 1º do art. 42 da Lei 7.014/96, “*no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d” do inciso II*”.

Portanto, não elide a imputação fiscal a alegação de que não houve prejuízo ao Tesouro Estadual, uma vez que houve descumprimento da legislação do ICMS, restando provado que o autuado não efetuou o recolhimento do imposto devido, nos prazos regulamentares, caracterizando o prejuízo pelo não recolhimento tempestivo do tributo devido.

Vale salientar que ao sujeito passivo cabe observar e cumprir as determinações previstas na legislação tributária, e não pode ser aceito que o contribuinte pretenda definir a forma de apurar e recolher o tributo devido.

O defendente também alegou que esse Conselho deve determinar a revisão do lançamento, para que, em relação às operações auditadas na autuação e que se refiram a mercadorias sujeitas ao benefício da redução da base de cálculo prevista no artigo 266 do RICMS/BA, além do Convênio

ICMS nº 33/96; que seja adotada como base de cálculo da multa aplicada o valor ICMS antecipado apurado em conformidade com a legislação, inclusive a redução de base de cálculo prevista no Decreto 7799/2000.

Na primeira informação fiscal, o autuante esclareceu que em relação ao benefício de redução da base de cálculo previsto no art. 266, II, do RICMS/2012 e no Convênio ICMS nº 33/96, efetuou a revisão do demonstrativo levando em consideração as informações apresentadas, realizando assim, as retificações necessárias. E sobre a redução prevista no Decreto nº 7.799/2000, disse que o benefício já consta no demonstrativo a partir de 16/09/2015, data de ciência do deferimento do Processo 087413/2015-1.

Informou que após a revisão, restou um débito no valor histórico de R\$380.801,74, conforme demonstrativo de débito à fl. 107 do PAF.

Vale ressaltar que o defendantte foi intimado para tomar conhecimento dos novos cálculos elaborados pelo autuante e solicitou dilação do prazo, por 30 dias, para que pudesse se manifestar sobre a revisão fiscal, o que foi deferido pela repartição fiscal. Na nova manifestação apresentada, afirmou que subsistem as razões de impugnação que conduzem à total impropriedade do lançamento e que não foram desconstituídas pelo autuante.

Sobre o entendimento de que a mera circulação física de mercadorias, não configura o fato gerador do ICMS, observo que o valor do imposto a título de antecipação parcial do ICMS é correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias para comercialização.

Concordo com o posicionamento do autuante de que embora o defendantte não tenha acatado a revisão efetuada, não apresentou novos documentos e argumentos que pudessem modificar o novo cálculo do débito apurado.

Acato os novos demonstrativos elaborados pelo autuante e concluo pela subsistência parcial do presente lançamento, no valor total de R\$380,801,74, conforme demonstrativo de débito à fl. 108.

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

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 108529.0006/17-6, lavrado contra **ARCELORMITTAL BRASIL S. A.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$380.801,74**, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2020

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA