

A. I. N° - 232151.0022/19-0  
**AUTUADO** - A&J COMÉRCIO E DECORAÇÃO EIRELI  
**AUTUANTE** - RUBEM FRANCELINO DE SOUZA  
**ORIGEM** - INFRAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 26/08/2020

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0117-03/20VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, e não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança a infração. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 06/06/2019, refere-se à exigência de R\$92.126,75 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, relativo às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2017 e de fevereiro de 2018 a abril de 2019. Infração 07.21.01.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 27 a 51 do PAF. Suscita a nulidade do Auto de Infração, alegando afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Diz que a infração imputada foi lastreada pelas planilhas “antecipação total falta de recolhimento”, “antecipação total recolhimento a menor”, “antecipação parcial falta de recolhimento” e “antecipação parcial, valor recolhido a menor”, todas anexas ao Auto de Infração, sendo ainda entregue uma mídia ao Autuado com cinco arquivos.

Informa que ao analisar as planilhas anexas à exação em via física, verifica-se que o autuante apenas demonstrou a data de referência, a data de vencimento e o valor histórico. Afirma que resta inconteste que não foram inclusas importantes informações nas planilhas e que são necessárias para análise da legalidade do Auto de Infração, dentre elas, o número da nota fiscal, a mercadoria adquirida e seu o NCM, a alíquota e base de cálculo utilizada, dentre outros dados imprescindíveis para aferição dos valores glosados.

Alega que os arquivos entregues em mídia digital não demonstram de maneira clara e precisa os cálculos da Infração, sendo um emaranhado de informações sem correlação lógica aos valores apontados na planilha anexada em via física.

Diante deste contexto, o impugnante afirma que não conseguiu verificar, com precisão, as operações e mercadorias incluídas na infração, pelo que impossibilitou o exercício, de forma plena, do seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

Nesse diapasão, com fito de demonstrar a grave violação a direito constitucional, entende que se torna pertinente a análise minuciosa dos arquivos digitais.

No que tange ao arquivo “06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, diz que este é composto por um compilado de planilhas, as quais mencionam diversas “Infrações Sugeridas”, contudo, estas não guardam qualquer relação com a infração imputada na Autuação em epígrafe, seja no valor apurado ou na sua qualificação, conforme se depreende da transcrição.

Diz que a primeira infração sugerida se refere à suposta ausência de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo. Entretanto, a infração imputada na exação em epígrafe sequer versa sobre diferença de alíquota, ou ainda, de mercadorias para uso e consumo.

Analisa as outras infrações sugeridas e observa que a segunda Infração Sugerida é a única que possui a qualificação idêntica à imputada no Auto de Infração, cujo valor apurado é R\$ 77,68, mas o total do presente lançamento perfaz o montante de R\$ 92.126,75.

Ressalta, ainda que o valor total apurado no referido arquivo não corresponde ao valor total da lavratura, e que os demais arquivos também relacionam diversas informações sem que haja qualquer conexão coerente com a infração da Autuação.

Informa que não conseguiu sequer analisar quais operações foram incluídas na Infração, com a precisão que o caso impõe, de modo que restou prejudicado o exame da legalidade do imputado. Se o Contribuinte não sabe qual operação lhe foi atribuída a responsabilização pela suposta ausência de recolhimento do tributo, resta impossibilitada a averiguação da veracidade do imputado e, consequentemente, seu direito de comprovar um possível equívoco cometido pela Autoridade Fiscal. Conclui restar cristalino a mitigaçāo dos princípios fundamentais do contraditório e ampla defesa.

Registra que este Conselho Fazendário cristalizou o entendimento, ao editar a Súmula nº 01, que é nulo o procedimento fiscal que não comprove de maneira clara e comprehensiva como se obteve o valor atribuído da base de cálculo para fim do lançamento do imposto, vez que torna insegura a exigência fiscal.

A respeito da nulidade por cerceamento de defesa, em virtude de ausência de demonstração clara da base de cálculo, diz que vale a pena transcrever as ementas de julgamentos que se aplicam perfeitamente ao caso em questão (CJF Nº 0318-12/04 e CJF Nº 0243-12/09). Reproduz as ementas e menciona que as planilhas gravadas em mídia digital foram fornecidas pelo autuante em arquivo PDF, pelo que dificultou ainda mais a análise do material.

Requer que este Órgão Julgador se digne em anular o presente Auto de Infração, em virtude do seu direito ao contraditório e à ampla defesa ter sido tolhido de informações importantes nos demonstrativos anexos à exação, em conformidade a Súmula nº 01 do CONSEF.

Em que pese não ter conseguindo analisar com a precisão que o caso impõe, pelo princípio da eventualidade, afirma que demonstrará os equívocos encontrados.

Alega que ocorreu decadência dos fatos geradores anteriores a 18/06/2014. Diz que o artigo 107-A do COTEB foi revogado, em 29/11/2014, pela Lei de nº 13.199/14, motivo pelo qual o referido artigo não deveria ter sido aplicado, já que a autuação foi lavrada em data posterior à apontada revogação. Como forma de comprovar o quanto descrito acima, diz que passará a demonstrar o caráter interpretativo do artigo 8º da Lei nº 13.199/14, e a sua aplicação ao presente caso.

Diz que a não previsão do disposto no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, no Código Tributário da Bahia, levantava dúvidas entre os operadores do direito do Estado a respeito do início da contagem do prazo decadencial a ser utilizado para tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

O art. 8º da Lei 13.199/14, por sua vez, extinguiu todas as dúvidas existentes, ao revogar o tratamento genérico dado pelo COTEB a esta questão. Deste modo, percebe-se que não houve a criação de uma nova disposição. Na verdade, a revogação apenas consolidou a aplicação das regras gerais do CTN, já existentes.

Salienta que no caso em tela, não houve a criação de novo direito. Na verdade, apenas elucidou-se que a regra do CTN, a respeito do prazo decadencial das exações, sendo incorreto afirmar a existência de alguma criação ou modificação de direito por meio da revogação do art. 107-A.

Sobre o tema, cita ensinamentos do doutrinador Thiago Figueiredo Lima e diz que eventuais alegações a respeito da constitucionalidade do art. 106, I, não merecem atenção, tendo em vista a posição do Supremo Tribunal Federal sobre a retroatividade da lei tributária interpretativa

Ressalta que a Lei nº 13.199 de 28/11/14, decretada e sancionada pelo então Governador Jaques Wagner, previu algumas modificações na ordem tributária do Estado da Bahia, notadamente no que tange às leis 3.956/81, 6.348/91, 7.014/96, 12.617/12 e 12.620/12.

Diz que a revogação do art. 107-A extinguiu grande celeuma existente dentro do sistema tributário estadual. Isto porque o art. 107-A estabelecia um prazo quinquenal genérico para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, destoando das regras gerais fixadas pelo Código Tributário Nacional.

Observa que o Código Tributário da Bahia, ao regular os prazos decadenciais, apenas incorporou o disposto no art. 173, I, do Código Tributário Nacional, olvidando-se da regra consubstanciada no art. 150, § 4º.

Conclui que, se a modalidade de lançamento é por homologação, o termo inicial da contagem do prazo decadencial se dá na data de ocorrência do fato gerador. Portanto, indene de dúvidas a possibilidade de se contar o prazo decadencial de tributo sujeito à homologação, como o ICMS, é a partir da ocorrência do fato gerador.

Diz que o Código Tributário da Bahia não previa tal contagem, o que suscitava grandes discussões no cenário da advocacia baiana. Todavia, o impasse foi solucionado com a Lei nº 13.199/14 que, ao revogar o art. 107-A do COTEB, concretizou uma adequação material da legislação baiana ao ordenamento tributário pátrio.

Desta forma, tendo o Impugnante sido intimado apenas em 14/12/2018 para pagar diferenças de ICMS, é certo que os lançamentos anteriores a 14/12/2013 já se encontram decaídos. Corroborando com esse entendimento, este CONSEF, em duas ocasiões, já reconheceu a aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN. Acórdão nº 0050-04/16 e Acórdão nº 0046-01/16.

Ressalta que a real intenção da norma revogadora foi a de evitar que o Estado da Bahia continuasse sofrendo com inúmeras derrotas acerca deste assunto no âmbito do Poder Judiciário, já que estava tendo um enorme prejuízo financeiro em razão dos honorários sucumbenciais que estava tendo que pagar, já que a jurisprudência dos Egs. Tribunais Superiores é favorável aos contribuintes.

Desta forma, não se aplicando a norma revogadora retroativamente, estar-se-á indo de encontro à sua real intenção, bem como continuará causando um grave prejuízo às finanças do Estado da Bahia. Isto porque, provavelmente, no âmbito do Poder Judiciário o presente Auto de Infração irá ser “derrubado”, já que os fatos geradores em questão estão todos decaídos.

Conclui que, seja na instância administrativa, seja na judicial, é incontroversa a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que houve o recolhimento a menos do ICMS (Apurações de ICMS apontada pelo próprio Agente de Tributo em anexo – Doc. 03), razão pela qual, não se pode admitir que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial seja superior a 05 anos. Por esta razão se espera a exclusão dos fatos geradores anteriores a 18/06/2014, uma vez que os mesmos já ultrapassaram o limite de 05 anos.

Também alega que ao analisar o Auto de Infração em epígrafe, verifica-se que a Fiscalização acusou que o autuado deixou de recolher ICMS por antecipação ou substituição tributária das mercadorias provenientes de fora do Estado.

Salienta que não conseguiu identificar, de forma fidedigna, as operações incluídas no Auto de Infração em comento, presumindo sua correlação com as “Infrações Sugeridas” 7.21.1 e 8.49.3 que compõem o arquivo “06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, vez que versam sobre ausência de recolhimento de ICMS por antecipação ou substituição tributária.

Registra que o somatório das infrações sugeridas perfaz o montante de R\$ 102.839,85, não obstante

o total da referida infração na autuação perfazer o valor de R\$ 92.126,75, fato que o Impugnante não tem convicção do que realmente fora incluído na exação, por ausência de material claro para sua averiguação, em flagrante violação ao princípio do contraditório e ampla defesa.

Nesse sentido, informa que ao analisar as “Infrações Sugeridas 7.21.1 e 8.49.3”, verificou que a quase totalidade das mercadorias incluídas estão sujeitas às normas estabelecidas no Protocolo ICMS 104/09 e Protocolo ICMS 26/10, os quais determinam que o estabelecimento remetente é o responsável pelo recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, nas operações interestaduais destinadas ao Estado da Bahia.

Alega que a grande maioria das mercadorias que adquiriu, constantes no Auto de Infração em epígrafe, foram remetidas por São Paulo, Espírito Santo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, como pode-se aferir nos arquivos gravados na mídia anexa à autuação, Entes estes signatários dos protocolos supracitados.

Também registra que o ICMS que a administração pretende ver o recolhimento realizado através da lavratura da infração em questão, é aquele devido por substituição, que por determinação de acordo deve ser recolhido o ICMS das operações subsequentes pelo fornecedor da mercadoria no momento da saída da mesma quando remetida para o impugnante.

Informa que tem por atividade a venda ao consumidor final dos produtos, encontrando-se, portanto, no extremo fim da cadeia de comercialização, não se qualificando como importador ou industrial. Por isso, entende restar evidenciado que a integralidade dos produtos remetidos deve ser sumariamente excluída da base de cálculo considerada para fins de apuração do imposto lançado através da Infração ora combatida, a fim de fazer prevalecer os princípios da segurança jurídica e da legítima confiança que norteiam o direito tributário brasileiro.

Nesse contexto, afirma que cabe ao Estado, por seu dever de polícia, fiscalizar se os contribuintes que estão pagando seus tributos regularmente, não cabendo, sob nenhuma hipótese, ao autuado fiscalizar se seus fornecedores realizaram ou não o pagamento do imposto devido.

Diz que não existe relação jurídica entre o substituído e o Estado a fim de ensejar a cobrança do imposto porventura devido pelo substituto em sede de substituição tributária. Nesse sentido, menciona o entendimento consolidado pelo STJ em exame de Recurso Especial Representativo de controvérsia.

Requer a exclusão de todas as operações regidas pelo protocolo ICMS 104/09 e Protocolo ICMS 26/10 da Infração 07.21.02, uma vez reconhecida a inexistência de relação jurídica entre a substituída – ora Impugnante - e o Estado, já que a legislação, em sentido *stricto*, estabelece expressamente que o único sujeito passivo da relação jurídica tributária é o substituto.

Por fim, em que pese não ser sua responsabilidade fiscalizar o recolhimento do ICMS devido em virtude de substituição tributária, após o início da fiscalização, informa que solicitou aos seus fornecedores a comprovação do recolhimento do ICMS pago por substituição. Diz que ainda aguarda a documentação solicitada, razão que pugna por sua posterior juntada.

Pelo princípio da eventualidade, caso os Julgadores entendam que o Impugnante tem legitimidade para recolher o ICMS por substituição tributária, passará então a demonstrar incorreções percebidas na base de cálculo, que leva à nulidade da Infração.

Alega que ao analisar as Infrações Sugeridas 7.21.1 e 8.49.3, presumidamente relacionadas à exação, verificou inconsistências na elaboração dos cálculos para aferição do tributo.

Isso porque, o autuante adotou a formula da “MVA ajustada” para apuração da base de cálculo dos lançamentos, em que pese o Impugnante ser optante pelo Simples Nacional, razão que deveria ser adotado “MVA original”, conforme dispõe o Convênio 32/2011.

Afirma que ao utilizar a “MVA ajustada” para apurar a base de cálculo do ICMS ST, em detrimento da “MVA original”, acabou por incorrer em vício material, uma vez que há subsunção incorreta do fato à norma.

Salienta que a base de cálculo é elemento indispensável para a regra matriz de incidência tributária, uma vez que ela confirma, infirma ou afirma o correto elemento material do antecedente normativo, razão que a incongruência com a norma acarreta em completa nulidade da exação.

Diz que em se tratando de aspecto crucial à aplicação da regra matriz de incidência tributária, resta configurado a nulidade dos lançamentos errôneos, decorrente de vício material, e o art. 142 do CTN dispõe acerca dos requisitos essenciais para formação e existência do lançamento, sendo que equívoco em um desses gera a insubstância da autuação.

Entende restar claro que a base de cálculo é requisito essencial do lançamento, sendo que erro na sua apuração impõe nulidade da exação. Corroborando esse entendimento, diz que o CONSEF reconhece que o erro na determinação do valor da base de cálculo é vício insanável, acarretando em nulidade do lançamento, conforme ACÓRDÃO CJF Nº 0415-11/07.

Acrescenta que, para demonstrar o erro cometido pelo autuante, colaciona aos autos, em mídia digital, planilha indicando a base de cálculo correta para o lançamento, em que pese impossibilidade de sua retificação neste lançamento, vez que se trata de vício insanável. Requer a nulidade do Auto de Infração, tendo em vista a incorreção na elaboração da base de cálculo.

Reitera o pedido de nulidade, nos termos da Súmula nº 1 do CONSEF, reafirmando que não restou demonstrado de forma clara e com precisão a base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo, em flagrante violação ao direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

Pelo princípio da eventualidade, caso não seja acolhida a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, requer julgar procedente a impugnação, para o fim de:

- a) Reconhecer a ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 18/06/2014, devido ao fato de terem se passado mais de 05 anos entre a data do fato gerador (janeiro a junho de 2014) e a data da ciência da ora Impugnante (18/06/2019).
- b) Reconhecer a nulidade da exação, em razão da ilegitimidade do Autuado para figurar no polo passivo da relação jurídico tributária, já que o mesmo foi substituído pelos seus fornecedores nos termos da legislação vigente, além da incorreção material do lançamento.

O autuante presta informação fiscal às fls. 64 a 66 dos autos. Diz que o defendente suscita nulidade ao auto de infração, alegando apenas formalidades jurídicas, em medidas meramente protelatórias sem adentrar no mérito.

Diz que nos relatórios juntados ao PAF, constam todos os dados como nº da nota, mercadoria e NCM, alíquota e base de cálculo; planilha 06 Resumos do Cálculo Semi Elaborado, CD anexo. Uma análise mais apurada do defendantre concluiria tal análise, descabendo a assertiva da folha 29 de que os demonstrativos não estavam claros, impossibilitando o seu contraditório, demonstrando não estar muito afeto a cálculos, desiderato que um contador saberia bem desempenhar.

Sobre os arquivos digitais diz que não foram bem analisados pelo impugnante, que juntou acórdãos de cerceamento de defesa, incabíveis para o caso, pois a demonstração da base de cálculo e o método aplicado foram desenvolvidos de forma clara e compreensiva.

Quanto à preliminar de decadência, afirma que também não merece guarida, posto que o primeiro exercício cobrado remonta o ano de 2014, desde o mês de fevereiro até o mês de novembro, e o auto teve a ciência do contribuinte em 30/04/2019. O lançamento poderia ser feito a partir de 01/01/2015, decaindo, pois, em 31/12/2019.

Sobre o tema, cita decisão do CONSEF no Auto de Infração de nº 233085.0035/18-1, referente à empresa CMS ESPORTEE NÁUTICA LTDA.

Quanto à preliminar de nulidade, diz que mais uma vez observa-se que o autuado não é afeto a cálculos, quando diz na folha 42 que o impugnante não tem convicção do que realmente fora

incluído na exação por ausência de material claro para sua averiguação, não observando pois que isto foi considerado pelo autuante conforme relatórios anexos. Junta vasta jurisprudência sobre o tema, de cunho eminentemente teórico que não aplica à sua defesa.

Sobre a alegação da não obediência ao art. 142 do CTN em suposta nulidade em decorrência de vício na determinação da base de cálculo, diz que o autuado juntou mídia em sua contestação, arguindo a base de cálculo em planilha totalmente incompreensível, sem discriminação de colunas, datas e subtotais, não podendo o autuante compreender o intento do defendant.

Informa que foram elaboradas novas planilhas e CD em anexo ao PAF, devido a mudanças do código de NCM, conforme entendimentos do autuante, e também foi utilizada MVA prevista no RICMS/BA.

Pede a procedência parcial do auto de infração, informando que o valor histórico era R\$ 92.126,75 e passou a ser R\$ 62.204,25 (Sessenta e dois mil, duzentos e quatro reais e vinte e cinco centavos).

O defendant apresentou manifestação às fls. 73 a 87. Diz que após análise da impugnação apresentada, o autuante, em suas informações fiscais, requereu a procedência parcial do Auto de Infração, visto que o valor histórico era R\$ 92.126,75 e passou a ser R\$ 62.204,25, “devido a mudanças do código de NCM”, bem como a “utilização MVA prevista no RICMS/BA”.

Registra que conforme salientado na impugnação apresentada, o autuante não comprovou de maneira clara e comprehensiva como obteve o valor atribuído à base de cálculo para fim do lançamento do imposto.

Diz que em sua informação fiscal, o autuante alegou que “*nos relatórios juntados constam todos os dados como nº da nota, mercadoria e NCM, alíquota e base de cálculo, planilha 06 Resumo do Cálculo Semi Elaborado, CD anexo, uma análise mais apurada do contestante concluiria tal legação, descabendo a assertiva da folha 29 de que os demonstrativos não estavam claro, impossibilitando o seu contraditório, demonstrando não estar muito afeto a cálculos, desiderato que um contador saberia bem desempenhar*”.

Registra, ainda, que o Auditor colacionou nova planilha, arquivo “6345119000182- 06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF”, na qual aponta novo cálculo da autuação, indicando, nessa feita, “infrações sugeridas” correspondentes à Infração indicada na autuação.

Afirma que a apontada alegação não procede, uma vez que embora a primeira planilha apresentada, que lastreou o roteiro fiscal para a lavratura do Auto de Infração (arquivo “6345119000182- 06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF - Analítico”), conste dados como nº da nota, mercadoria e NCM, alíquota e base de cálculo, não houve a necessária vinculação de tais informações com a infração ao final lavrada.

Acrescenta que conforme salientando, ao analisar arquivo “06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, elaborado na época da autuação, verifica-se que este é composto por um compilado de planilhas, as quais mencionam diversas “Infrações Sugeridas”, contudo, estas não guardam qualquer relação com as infrações imputadas na autuação impugnada, seja no valor apurado ou na sua qualificação.

Diz que a segunda Infração “Sugerida” no arquivo 06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, elaborado na época da autuação, é a única que possui a qualificação idêntica à imputada no Auto de Infração, cujo valor apurado é R\$ 77,68, malgrado o total da infração antes da revisão perfazer o montante de R\$ 92.126,75.

Assevera que como não conseguiu identificar, de forma fidedigna, as operações incluídas no Auto de Infração em comento, e que presumiu sua correlação com as “Infrações Sugeridas” 7.21.1 e 8.49.3 que compõem o arquivo “06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, elaborado na época da autuação, vez que versam sobre ausência de recolhimento de ICMS por antecipação ou substituição tributária.

Informa que na impugnação apresentada apenas se defendeu das Infrações Sugeridas” 7.21.1 e 8.49.3 que compõe o arquivo “06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, elaborado na época da autuação.

Alega que para sua surpresa, ao analisar a nova planilha colacionada aos autos pelo autuante, arquivo “6345119000182- 06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – UMF”, verificou que operações as quais presumiu estar incluídas no Auto de Infração em epígrafe, em verdade não estavam, pelo que resta inconteste que os demonstrativos que lastrearam a autuação não demonstraram de forma clara e comprehensiva como se obteve o valor atribuído da base de cálculo para fim do lançamento do imposto.

Afirma que ao analisar a página 4 da nova planilha colacionada autos, arquivo “6345119000182- 06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – UMF”, observou que, em verdade, o Auditor entendeu que houvera recolhimento a menos do ICMS por antecipação total, sendo incluída em Infração diversa daquela imputada na Autuação em comento.

Ressalta que, ainda que não fosse muito afeto a cálculos, conforme aduzido nas informações fiscais, é inconteste que o primeiro demonstrativo apresentado pelo Auditor Fiscal não indicou com precisão a base de cálculo da Infração, prova disso é que na nova planilha apresentada a mesma operação fora classificada como infração diversa da ora impugnada.

Apresenta o entendimento de que a nova planilha apresentada reafirma a nulidade do Auto de Infração em epígrafe, vez que possivelmente muitas das operações e mercadorias as quais presumiu que estariam incluídas na infração, em verdade não estavam. Assim como há grande possibilidade de não ter se defendido de operações incluídas na infração em comento, por presumir erroneamente que não estariam incluídas, sendo incontroverso que seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa fora completamente tolhido.

Ressalta que possuiu apenas 10 dias para se manifestar das informações e dos novos documentos apresentados, pelo que restou impossibilitada a análise mais apurada da planilha, pelo que reafirma a violação do contraditório e à ampla defesa, e a consequente nulidade do Auto de Infração.

Ressalta ser imprescindível que o Auto de Infração seja acompanhado por todas as provas necessárias para lastrear o imputado, sendo nulo quando não contiver os elementos necessários para demonstrar a infração, nos termos da Lei 3.956/81. Transcreve os art. 41, I e II e o art. 18, IV, “a” do RPAF-BA.

Afirma ser de suma importância que o lançamento esteja comprovado e demonstrado de forma clara, para que o contribuinte possa se defender plenamente do que está sendo acusado. Se a acusação ou motivação do ato de lançamento não estiver adequado para aplicação da norma jurídica tributária e estabelecer a relação jurídica entre fisco e contribuinte, impede-se o pleno exercício da garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa.

Diz que todos os motivos de fato e de direito em que se fundamentam a exação, bem como as provas que demonstram a ocorrência da infração, devem integrar o Auto de Infração, sendo impossível modificação ou juntada posterior. Nessa senda, a insubsistência de provas é vício material, ou seja, insanável, uma vez que a juntada posterior de documentos impossibilita o Contribuinte de se defender no prazo outorgado por lei, por meio de peça processual adequada, além de ocasionar uma supressão de instância.

Novamente rememora que este Conselho Fazendário cristalizou o entendimento, ao editar a Súmula nº 01, de que é nulo o procedimento fiscal que não comprove de maneira clara e comprehensiva como se obteve o valor atribuído da base de cálculo para fim do lançamento do imposto, vez que torna insegura a exigência fiscal.

O defendente reitera os termos da impugnação apresentada, requerendo a anulação do presente Auto de Infração, em virtude do seu direito ao contraditório e à ampla defesa ter sido tolhido, afirmando que o autuante não demonstrou de forma clara e precisa a base de cálculo da infração, nos termos da Súmula nº 01 do CONSEF, fato confirmado com a nova planilha apresentada, a qual destoa do demonstrativo colacionado à época da lavratura.

Também volta a mencionar que foi intimado sobre a autuação fiscal em 18/06/2019 para pagar diferenças de ICMS, razão que os lançamentos anteriores a 18/06/2014 já se encontram decaídos.

Diz que o Auditor aduziu que não merece guarida tal assertiva, uma vez que o lançamento poderia ser feito a partir de 01/01/2015, decaindo, pois, em 31/12/2019, fundamentando sua afirmação colacionando julgado exarado pelo 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal.

Entende que se torna pertinente a análise minuciosa do julgado transscrito pelo autuante, no qual restou consubstanciado que quando há pagamento inferior da obrigação tributária, o termo *a quo* do prazo decadencial é da ocorrência do fato gerador:

Afirma ser incontroversa a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que houve o recolhimento a menos do ICMS, conforme se depreende do julgado transscrito pelo Auditor, e pode ser confirmado por essa própria Junta, razão pela qual não se pode admitir que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial seja superior a 05 anos.

Por esta razão espera a exclusão dos fatos geradores anteriores a 18/06/2014, uma vez que os mesmos já ultrapassaram o limite de 05 anos.

Também alega que conforme demonstrado exaustivamente na peça impugnativa, não detém legitimidade para recolher o ICMS por substituição tributária, uma vez que por determinação normativa o substituto é o fornecedor da mercadoria, o qual deve recolher o referido tributo no momento da saída da mesma quando remetida para o Impugnante.

Diz que o autuante apenas asseverou que os cálculos que demonstram a Infração são claros, e que o Impugnante apenas juntou “vasta jurisprudência sobre o tema, de cunho eminentemente teórico que não aplica à sua defesa”.

Afirma que as operações incluídas na infração em comento não foram apontadas de forma clara, razão que o Impugnante presumiu sua correlação com as “Infrações Sugeridas” 7.21.1 e 8.49.3 que compõe o arquivo “06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, vez que versam sobre ausência de recolhimento de ICMS por antecipação ou substituição tributária.

Ressalva que tal presunção possivelmente é errônea, já que o novo demonstrativo de cálculo apresenta informações divergentes daquelas expostas na planilha colacionada no momento da lavratura do Auto, razão que restou prejudicada a defesa do Impugnante.

Também alega que, diferente do arguido pelo autuante, a defesa fora lastreada por norma válida e vigente, na qual determina a responsabilidade do recolhimento do ICMS por substituição.

Nesse sentido, ao analisar as “Infrações Sugeridas 7.21.1 e 8.49.3”, o Impugnante verificou que a quase totalidade das mercadorias incluídas estão sujeitas às normas estabelecidas no Protocolo ICMS 104/09 e Protocolo ICMS 26/10, os quais determinam que é o estabelecimento remetente é o responsável pelo recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, nas operações interestaduais destinados ao Estado da Bahia.

Informa que a grande maioria das mercadorias que adquiriu, constantes no Auto de Infração em epígrafe, foram remetidas por São Paulo, Espírito Santo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, como pode-se aferir nos arquivos gravados na mídia anexa à Autuação, Entes estes signatários dos protocolos supracitados.

Também informa que tem por atividade a venda ao consumidor final dos produtos, encontrando-se, portanto, no extremo fim da cadeia de comercialização do produto, não se qualificando como importador ou industrial, por isso, é de responsabilidade de seu fornecedor recolher o referido tributo.

Ressalta que o autuante não demonstrou, tanto no Auto de Infração quanto na Informação Fiscal, a motivação para responsabilizar o Impugnante por obrigação tributária, que por determinação normativa não é sua. Nesse ponto, diz que não se pode olvidar que a motivação é princípio fundamental que rege o procedimento administrativo fiscal.

Nesse contexto, registra que cabe ao Estado, por seu dever de polícia, fiscalizar se os contribuintes que estão pagando seus tributos regularmente, não cabendo, sob nenhuma hipótese, ao Autuado fiscalizar se seus fornecedores realizaram ou não o pagamento do imposto devido.

Requer a exclusão de todas as operações regidas pelo protocolo ICMS 104/09 e Protocolo ICMS 26/10 da Infração 07.21.02, uma vez reconhecida a inexistência de relação jurídica entre a substituída – ora Impugnante - e o Estado, já que a legislação, em sentido *stricto*, estabelece expressamente que o único sujeito passivo da relação jurídica tributária é o substituto.

Acrescenta que verificou inconsistências na elaboração dos cálculos para aferição do tributo. Isso porque, o autuante adotou a formula da “MVA ajustada” para apuração da base de cálculo dos lançamentos, em que pese o Impugnante ser optante pelo Simples Nacional, razão que deveria ser adotado “MVA original”, conforme demonstrado na exordial.

Diz que o autuante elaborou novas planilhas, as colacionando aos autos em mídia eletrônica, apontando novo cálculo da Infração “*devido a mudanças do NCM, conforme entendimentos do autuante, e também foi utilizada MVA prevista no RICMS/BA*”, pelo que requereu a procedência parcial do auto de infração, visto que, após a nova aferição “*o valor histórico era R\$ 92.126,75 e passou a ser R\$ 62.204,25*”.

Afirma que o autuante reconheceu que a base de cálculo fora aferida de forma errônea, razão que realizou novo cálculo com a MVA correta, acarretando, inclusive, diminuição do valor imputado.

Alega, mais uma vez, que a base de cálculo é elemento indispensável para a regra matriz de incidência tributária, uma vez que ela confirma, infirma ou afirma o correto elemento material do antecedente normativo, razão que a incongruência com a norma acarreta completa nulidade da exação.

Diz que em se tratando de aspecto crucial à aplicação da regra matriz de incidência tributária, sua retificação não é medida que impõe, já que restou configurado a nulidade dos lançamentos errôneos, decorrente de vício material.

Transcreve o art. 142 do CTN e afirma restar claro que a base de cálculo é requisito essencial do lançamento, sendo que erro na sua apuração impõe nulidade da exação. Inclusive, corroborando com o entendimento acima exposto, este CONSEF reconhece que o erro na determinação do valor da base de cálculo é vício insanável, acarretando nulidade do lançamento, conforme ACÓRDÃO CJF Nº 0415-11/07.

Pede a nulidade do Auto de Infração, ressaltando que o próprio Auditor Fiscal reconheceu a incorreção na elaboração da base de cálculo. Que o Julgador se digne em decretar a nulidade do presente Auto de Infração, nos termos da Súmula nº 1 do CONSEF, tendo em vista que não restou demonstrado, de forma clara e precisa, a base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo, em flagrante violação ao direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

Pelo princípio da eventualidade, caso não seja acolhida a preliminar de nulidade por

cerceamento de defesa, requer a procedência da impugnação, para o fim de:

- a) Reconhecer a ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 18/06/2014, devido ao fato de terem se passado mais de 05 anos entre a data do fato gerador (janeiro a junho de 2014) e a data da ciência da ora Impugnante (18/06/2019).
- b) Reconhecer a nulidade da exação eventualmente mantida, em razão da ilegitimidade do autuado para figurar no polo passivo da relação jurídico tributária, já que o mesmo foi substituído pelos seus fornecedores nos termos da legislação vigente, além da incorreção material do lançamento.

Foi prestada nova informação fiscal pelo autuante à fl. 90 do PAF. Diz que após a lavratura do auto de infração, o autuado apresentou uma peça defensiva que foi examinada com cuidado e rigor quanto às suas alegações. Em seguida foram elaboradas novas planilhas e ficou constatado que tinha procedência em parte o pleito da autuada. (fl. 68).

Afirma que a nova peça defensiva se mostra enigmática, e os argumentos apresentados pelo defensor são meramente protelatórios, não trazem aos autos provas capazes de ilidir o feito fiscal e que sustentem as suas frágeis alegações.

Diz que a defesa não trouxe aos autos as provas necessárias e suficientes capazes de sustentá-las, não apontando de forma concreta, específica e objetiva quaisquer erros, falhas e/ou inconsistências em valores e/ou cálculos do levantamento fiscal (Novas Planilhas), que resultou um valor histórico a menor do ICMS antecipação ou substituição tributária.

Quanto à decadência e incorreção material do lançamento suscitado pelo autuado, assegura que não tem qualquer procedência. O Auto de Infração que antes era o valor histórico de R\$ 92.126,75 passa a ser o valor de R\$ 62.204,25 (sessenta dois mil duzentos quatro reais e vinte cinco centavos).

Pede a procedência parcial do presente Auto de Infração.

## VOTO

O defensor suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando que ao analisar as planilhas anexas à exação em via física, verifica-se que o autuante apenas demonstrou a data de referência, a data de vencimento e o valor histórico. Afirma que os arquivos entregues em mídia digital não demonstram de maneira clara e precisa os cálculos da Infração, sendo um emaranhado de informações sem correlação lógica aos valores apontados na planilha anexada em via física.

Disse que não conseguiu verificar, com precisão, as operações e mercadorias incluídas na infração, pelo que impossibilitou o exercício, de forma plena, do seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

Constatou que está correta a observação do defensor de que as planilhas elaboradas pelo autuante na mídia digital à fl. 18 do PAF mencionam diversas "Infrações Sugeridas", contudo, estas não guardam qualquer relação com a infração imputada na autuação, seja no valor apurado ou na sua qualificação, conforme transcrição abaixo:

Infração Sugerida – SEAIT: 6.2.2 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Valor apurado: 152,13

Infração Sugerida – SEAIT: 7.21.1 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Valor apurado: 77,68

Infração Sugerida – SEAIT: 7.21.3-Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e

Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.  
Valor apurado: 27.663,16

Infração Sugerida – SEAIT: 7.21.4 – Efetuou o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.  
Valor apurado: 11.275,65

Infração Sugerida – SEAIT: 8.18.2 – Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Valor apurado: 1.492,07

Infração Sugerida – SEAIT: 8.18.3 – Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Valor apurado: 283,24

Infração Sugerida – SEAIT: 8.41.3 – Procedeu a retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, no sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. Valor apurado: 1,09

Infração Sugerida – SEAIT: 8.49.2 – Procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia. Valor apurado: 14.163,46

Infração Sugerida – SEAIT: 8.49.3 – Deixou de proceder o recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Valor apurado: 102.762,17

O presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, em decorrência da falta de recolhimento do imposto por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, relativo às aquisições de mercadorias de fora do Estado, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2017 e de fevereiro de 2018 a abril de 2019.

O defensor alegou que não conseguiu identificar, de forma fidedigna, as operações incluídas no Auto de Infração em comento, presumindo sua correlação com as “Infrações Sugeridas” 7.21.1 e 8.49.3 que compõem o arquivo “06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, vez que versam sobre ausência de recolhimento de ICMS por antecipação ou substituição tributária.

Observo que na mídia digital à fl. 18 dos autos constam cinco arquivos, no arquivo denominado “06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico” constam as planilhas mencionadas pelo defensor sem qualquer totalização mensal, e o total geral apurado não corresponde ao valor lançado no Auto de Infração, o que impossibilita fazer o cotejo dos valores apurados com a planilha às fls. 09/10 do PAF.

O autuado afirmou que o somatório das infrações sugeridas perfaz o montante de R\$ 102.839,85, não obstante o total da referida infração na Autuação perfazer o valor de R\$ 92.126,75, fato que o Impugnante não tem convicção do que realmente fora incluído na exação por ausência de material claro para sua averiguação, em flagrante violação ao princípio do contraditório e ampla defesa.

Na informação fiscal, o autuante reconheceu equívoco no cálculo do imposto, e disse que foram elaboradas novas planilhas, conforme CD que anexou ao PAF, devido a mudanças do código de NCM, e também foi utilizada MVA prevista no RICMS/BA. O valor histórico era R\$ 92.126,75 passou

a ser R\$ 62.204,25.

Observo que em relação ao lançamento originalmente efetuado, embora o autuante tenha elaborado às fls. 09/10 uma planilha sintética do levantamento fiscal constante na mídia à fl. 18, apenas a “Infração Sugerida SEAIT 7.21.1 corresponde à irregularidade descrita no Auto de Infração: “*Infração Sugerida - SEAIT 7.21.1-Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Si*”, sendo apurado o valor total de R\$77.68 referente ao mês de abril de 2014.

Na manifestação apresentada após a informação fiscal, o defendant alegou que para sua surpresa, ao analisar a nova planilha colacionada aos autos pelo autuante, arquivo “6345119000182-06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – UMF”, verificou que, possivelmente, muitas das operações e mercadorias as quais presumiu que estariam incluídas na infração, em verdade não estavam. Assim como, há grande possibilidade de não ter se defendido de operações incluídas na infração em comento, por presumir erroneamente que não estariam incluídas, sendo incontrovertido que seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa fora completamente tolhido.

Analizando a nova mídia digital acostada aos autos pelo autuante (fl. 67) constato que apresenta a mesma formatação do levantamento fiscal originalmente efetuado (fl. 18), tendo sido apurados novos valores do imposto em razão do reconhecimento de que houve equívoco na apuração da base de cálculo, devido a mudanças do código de NCM e também a MVA, conforme entendimentos do autuante,

Observo que há nestes autos um vício jurídico que tenho o dever, como julgador, de analisar, pois diz respeito à legalidade do lançamento. A instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo são regidos por princípios como o da verdade, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal (art. 2º do RPAF/BA). Neste caso, é indispensável a demonstração pelo Fisco quanto ao critério adotado, a fonte e demais dados necessários ao entendimento e comprovação da acusação fiscal, bem como, a fundamentação legal. Tudo isso decorre dos princípios da legalidade e da verdade material.

No caso em exame, não é possível atestar, de forma inequívoca, que os valores constantes no demonstrativo de débito são exatamente aqueles apurados e devidos pelo contribuinte correlacionando as planilhas de cálculo com a infração imputada.

Vale lembrar, que do levantamento fiscal constante da mídia à fl. 18, apenas a “Infração Sugerida SEAIT 7.21.1” corresponde à irregularidade descrita no Auto de Infração, com o valor apurado totalizando R\$77.68 referente ao mês de abril de 2014.

Os novos demonstrativos apuram outros valores, permanecendo a mesma situação quanto à Infração Sugerida SEAIT 7.21.1”. Na mídia à fl. 18 do PAF constam cinco arquivos:

- a) 06 - Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado UMF;
- b) 08 -Relação Pagamentos Parciais no Demonstrativo de Cálculo;
- c) 13 – Lista de DANFE indicados para constituição do Crédito Fiscal;
- d) Relatório Mercadorias com crédito máximo admitido, restringido pela legislação
- e) Resumo para Constituição do Crédito Tributário.

Quando se percebe que os elementos carreados aos autos são insuficientes para caracterizar a infração apontada, inclusive em relação à base de cálculo, com a inclusão de novos fatos, dados ou documentos fiscais para lastrear a exigência fiscal, tal possibilidade não é admitida no lançamento tributário, haja vista que, depois de realizado o lançamento e se conclui que o fato era outro, e não aquele imputado ao sujeito passivo ou os elementos são outros para embasar o lançamento, impõe-se a anulação do Auto de Infração para que, mediante nova ação fiscal, seja

renovado o procedimento a salvo dos vícios. Neste caso, trata-se de vício insanável sem possibilidade de correção posterior.

É nulo o procedimento fiscal que não atenda ao devido processo legal, ou seja, que não siga os ditames traçados pela legislação, e no presente processo ficou constatado prejuízo jurídico em que o autuado não contribuiu para a inobservância da lei. Não se trata aqui de “mera” formalidade, mas sim, aplicação do princípio da ampla defesa do contribuinte.

O Auto de Infração relativo ao lançamento de tributo precisa embasar-se em provas concretas e, neste caso, o procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, por não ter sido seguido o devido processo legal, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa.

Conforme estabelece o art. 18, incisos II e IV, “a”, do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício com preterição do direito de defesa e que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança a infração.

Logo, restando configurado que o presente lançamento tributário foi efetuado com preterição ao direito de defesa, impõe-se sua a nulidade, devendo ser renovado o procedimento fiscal a salvo de incorreções.

Face ao exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 232151.0022/19-0, lavrado contra **A&J COMÉRCIO E DECORAÇÃO EIRELI**.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 06 de julho de 2020

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA