

A. I. Nº - 279462.0017/19-1  
AUTUADO - VIA VAREJO S/A.  
AUTUANTES - NILDA BARRETO DE SANTANA e ANNA CRISTINA ROLLEMBERG NASCIMENTO  
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/02/2021

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0281-04/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. MULTA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. FALTA DE PAGAMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. A revisão levada a efeito pelas autuantes no levantamento fiscal original, base da autuação, não implicou em modificação na acusação inicial e tampouco em inclusão de fatos novos ou adição de outros documentos fiscais não constantes do lançamento inicial, tendo ocorrido, apenas, adequação às datas de ocorrência dos fatos geradores, em atendimento ao argumento defensivo à luz do quanto previsto pelo Art. 332, § 2º do RICMS/BA. Afastado o argumento de ofensa ao princípio do contraditório e da ampla defesa. Acolhidas as reduções levadas a efeito pelas autuantes relacionadas à adequação dos fatos geradores à correta data de ocorrência, assim como a consideração da alíquota correta em relação às operações sujeitas à redução da base de cálculo. Não comprovada a exigência da antecipação parcial relacionadas a operações com isenção do imposto. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em referência teve sua expedição ocorrida em 19/12/2019 para exigir crédito tributário no montante de R\$9.455.423,41, em decorrência da seguinte acusação: “*Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Conforme consta nas planilhas Demonstrativo do ICMS Devido por Antecipação Parcial – Exercícios 2017 e 2018, Anexo I*”.

O autuado, por intermédio de seus representantes legais, ingressou com Impugnação ao lançamento conforme fls. 23 a 46 onde inicialmente teceu considerações a respeito da tempestividade da mesma e, em seguida, apresentou uma síntese dos fatos inerentes a autuação onde afiançou que a penalidade aplicada não pode ser posta na situação concreta pois efetuou o pagamento da antecipação parcial em relação às operações autuadas, o que exclui a aplicação da referida penalidade.

Ao ingressar na seara do Direito destacou que embora o Auto de Infração comporte acusação de falta de pagamento da antecipação parcial do ICMS, as autuantes não procederam a qualquer lançamento a título de obrigação principal (exigência de ICMS), se limitando ao lançamento da multa de 60% do valor do ICMS considerado não antecipado, tipificada no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

Observou que as próprias autuantes concluíram o procedimento de fiscalização pontuando que as operações sujeitas à antecipação parcial do ICMS foram normalmente tributadas quando das

saídas das mercadorias do seu estabelecimento, e explicou como procede em relação a essas operações.

Dessa maneira disse que a acusação de falta de pagamento da antecipação parcial serve apenas como base para a cominação da penalidade aplicada, relacionada a descumprimento de obrigação acessória, ou seja, o suposto descumprimento de obrigação de pagar, mediante antecipação, o ICMS devido ao Estado da Bahia.

Considera que a referida penalidade é simplesmente moratória, devida pelo suposto atraso no pagamento da antecipação do ICMS, citando lições a este respeito da lavra de eminentes Mestres do Direito.

Disse que todo processo administrativo fiscal tem o específico objetivo de apurar, com exatidão, os fatos ensejadores da incidência tributária previamente delimitada em lei, sendo, como corolário do princípio da legalidade, o Auto de Infração tem de se pautar no princípio da verdade material.

Assim, disse que é de pressupor que haja, por parte das autoridades administrativas uma análise minuciosa de todos os elementos probatórios que acobertaram as operações e prestações foco da fiscalização, os quais expressam efetivamente a realidade dos fatos para verificação da exigência ou não da obrigação tributária. Voltou a citar ensinamentos da lavra de eminentes Mestres relacionados ao presente fato.

Considera que é poder-dever do Fisco, sob pena de nulidade do auto lançado, investigar, diligenciar e comprovar a efetiva ocorrência do fato jurídico tributário. Desta maneira, disse que ao contrário da premissa adotada pelas autuantes, procedeu, sim, ao recolhimento da antecipação do ICMS, mediante guia de código 2175, relativamente as notas fiscais constantes nas planilhas anexas ao Auto de Infração, o que afasta a aplicação da multa moratória aplicada, fato este que disse passará a demonstrar.

Com relação as operações ocorridas no exercício de 2017, (julho a dezembro), disse que a apuração e o recolhimento ocorreram tendo como base o mês da emissão da nota fiscal, conforme previsão no Art. 332, § 2º do RICMS/BA, então vigente, que dispunha que o ICMS antecipação parcial deveria ser paga até o dia 25 do mês subsequente ao da data da emissão da nota fiscal.

Neste sentido disse que o prazo estipulado pelo legislador regulamentar muitas vezes não se mostrava suficiente para que as mercadorias sujeitas a antecipação parcial chegassem ao seu estabelecimento, pelo que, geralmente era necessário recolher o ICMS devido por antecipação após o dia 25 do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal, com adição de multa e de juros de mora.

Desta maneira afiançou que foi inevitável o desencontro entre a apuração que realizou e a posterior realizada pelas autuantes que consideraram como mês de apuração o próprio mês da emissão da nota fiscal, notadamente quando a emissão ocorria nos últimos dias de cada mês. Observou, que a sistemática de apuração e recolhimento da antecipação parcial na forma então prevista pelo Art. 322, § 2º do RICMS era incompatível com a dinâmica dos contribuintes, a qual foi alterada através do Decreto nº 18.085/17 no sentido de que o pagamento até o dia 25 do mês subsequente será contado a partir da emissão do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais – MDF-e, vinculado ao documento fiscal, o que geralmente coincide com a entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário.

Voltou a sustentar que no período de 2017 procedeu ao recolhimento da antecipação parcial acrescido de multa e juros, apontando como exemplo uma nota fiscal constante na planilha elaborada pelas autuantes com emissão no mês de janeiro/17, enquanto o recolhimento foi efetuado em março/17, com os acréscimos moratórios. Apontou outro exemplo, com situação idêntica, com data de emissão no mês de julho/17 enquanto que o recolhimento ocorreu no mês de outubro/17.

Por considerar que em relação ao exercício de 2017 a planilha elaborada pelas autuantes aponta mais de mil itens, requereu que o presente PAF seja convertido em diligência a fim de que seja intimada a apresentar todos os seus controles de apuração do ICMS e respectivos comprovantes de recolhimentos, autorizando-se a entrega em formato digital, com o que a autoridade administrativa poderá certificar o pagamento da totalidade do imposto devido a título de antecipação parcial.

Acrescentou que independentemente da realização da diligência requerida, considera que os elementos de prova já coligidos são suficientes para demonstrar a insubsistência do Auto de Infração, razão pela qual a cobrança da multa deverá ser integralmente cancelada.

Finalizou a defesa em relação ao exercício de 2017 sustentando que ainda que se entenda pela intempestividade dos pagamentos que realizou a título de antecipação parcial, é certo que a penalidade combatida não pode ser aplicada uma vez que escriturou as notas fiscais e procedeu o recolhimento da antecipação parcial com multa e juros, o que se configuraria, no mínimo, o recolhimento mediante denúncia espontânea, situação em que o Art. 138 do CTN exclui a responsabilidade pela infração quando há denúncia espontânea, o que, por conseguinte, afasta a penalidade relacionada à infração.

Em relação as operações realizadas no exercício de 2018, referente aos meses de janeiro, fevereiro, maio, agosto e setembro, disse que recolheu o ICMS antecipação parcial regularmente, de acordo com o previsto pelo artigo acima citado, apontando a título de exemplo, algumas notas fiscais constantes da planilha elaborada pelas autuantes e o comprovante de recolhimento que realizou.

Disse que, tal como no período anterior, e por não ter havido tempo hábil para esgotar a demonstração do pagamento da antecipação parcial em relação à totalidade dos itens constantes na planilha anexa ao auto de infração, requereu a realização de diligência nos mesmos moldes já solicitado para o período anterior.

Em conclusão pontuou que independentemente da realização da diligência requerida, considera que os elementos de prova já coligidos são suficientes para demonstrar a insubsistência do Auto de Infração, razão pela qual a cobrança da multa deverá ser integralmente cancelada.

Em seus pedidos finais requereu que a presente Impugnação seja julgada procedente, com o cancelamento da penalidade aplicada e o consequente arquivamento do processo, e finalmente, que o processo seja convertido em diligência para que lhe seja dada a oportunidade de apresentar seus controles internos de apuração da antecipação parcial e respectivos comprovantes de recolhimentos em meio digital.

Uma das autuantes apresentou a Informação Fiscal de fls. 448 a 467 destacando, inicialmente, que o presente estabelecimento foi fiscalizado em relação aos exercícios de 2016 e 2017, o que resultou na lavratura de três Autos de Infração, permanecendo, entretanto, sob ação fiscal os roteiros de auditoria de estoque e auditoria da antecipação total.

Ressaltou que a Via Varejo S/A é a maior empresa varejista de eletrodomésticos e eletroeletrônicos atuando no Estado da Bahia, cujo estabelecimento autuado possui a função de Centro de Distribuição – CD e foi responsável por uma arrecadação direta da ordem de R\$102,65 milhões e R\$128,17 milhões nos exercícios de 2017 e 2018 respectivamente, acrescentando que além de concentrar quase todas as compras e transferências de mercadorias da Empresa na Bahia, é responsável por executar a logística de abastecimento das filiais e a entrega de mercadorias na residência do consumidor final. Consequentemente gera um volume expressivo de mercadorias e documentos fiscais que circulando por essa filial.

Ao adentrar ao mérito da autuação pontuou que foi aplicada multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada

normalmente. Conforme consta nas planilhas Demonstrativo do ICMS Devido por Antecipação Parcial – Exercícios 2017 e 2018. Anexo I, (fls. 15 a 20).

Disse que foi identificado no decorrer dos trabalhos de auditoria fiscal que o valor do imposto recolhido sob o Código de Receita 2175 - ICMS Antecipação Parcial - foi efetuado em valor inferior ao efetivamente devido para cada período de apuração, conforme demonstrado nas planilhas supracitadas, sendo que, na execução desse roteiro de fiscalização, foi efetuado o cálculo do montante do imposto devido mês a mês (uma vez que o período de apuração do ICMS é mensal) e desse cálculo deduzidos os valores já recolhidos pelo contribuinte, chegando-se ao fim às diferenças de ICMS a recolher, conforme lançado na respectiva infração.

Mencionou que o autuado nos itens 7 a 10 da peça defensiva, fls. 26 e 27, traz algumas afirmações que denotam ter compreendido muito bem a motivação do lançamento ora alegado, cujos argumentos reproduziu, afiançando adiante que o autuado se equivocou quando disse “*12. Contudo, a penalidade aplicada pela autoridade administrativa não pode ser aplicada à situação concreta, pois, conforme será demonstrado a seguir, a Impugnante efetuou, sim, o pagamento da antecipação parcial do ICMS em relação às operações autuadas, o que exclui a aplicação da penalidade, conforme expressamente previsto artigo 42, § 1º, da Lei (BA) nº 7.014/96, supra transcrito*”, sustentando que tal afirmação, não condiz com a verdade dos fatos pois, conforme se pode observar no quadro resumo do Demonstrativo ICMS Devido Antecipação Parcial – Exercícios 2017 e 2018 (fl. 15), os valores efetivamente pagos pelo contribuinte foram deduzidos pelo fisco (vide coluna: VI. ICMS Recolhido onde foram somados todos os pagamentos efetuados, por mês de referência, conforme consta no Sistema de Arrecadação da Sefaz, apresentando quadros demonstrativos para efeito de comprovação, onde constam os valores apurados como devido, os que foram recolhidos e a diferença exigida, destacando, ainda, que foram listadas todas as notas fiscais de entradas de mercadorias, em operação interestadual, sujeitas ao regime de tributação normal, cujos CFOPs estão relacionados à aquisição e transferência para comercialização.

Disse que, adicionalmente, listou as notas fiscais com os respectivos itens de mercadoria e calculou o valor do ICMS devido por Antecipação Parcial, utilizando como parâmetro a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual ICMS de cada item de mercadoria, sendo que, posteriormente, totalizou as entradas por mês, a fim de encontrar o imposto devido em cada período de apuração, deduzindo desse montante, o valor do ICMS Antecipação Parcial (Código de Receita 2175) que já tinha sido recolhido pelo contribuinte, e que, ao final, lançou como infração, somente a diferença entre o valor devido e o valor recolhido no período, conforme se pode verificar no quadro resumo supracitado.

Dessa maneira asseverou que não são verdadeiras as afirmações contidas nos itens 22 e 23 da peça defensiva quando disse:

“*22. Todavia a autoridade administrativa não logrou apurar em seu procedimento fiscalizatório o recolhimento do ICMS antecipado parcial para as operações autuadas, tendo constatado, apenas, que a Impugnante efetuou o recolhimento na operação ou operações de saída posteriores, conforme regime normal de apuração do imposto.*

“*23. Contudo, não efetuou verificação aprofundada quanto ao efetivo recolhimento do ICMS, nas operações autuadas, pelo regime de antecipação parcial previsto no artigo 12-A, da Lei (BA) nº 7.014/98 ...”.*

Por outro lado ressaltou que em relação ao lançamento do ICMS devido por Antecipação Parcial, efetuou uma correção para o Exercício de 2018 pois, conforme previsto no § 2º do Art. 332 do RICMS/BA, o momento do pagamento do ICMS devido por Antecipação Parcial para o exercício de 2017, era a data de emissão do documento fiscal e para o exercício de 2018, seria a data da emissão do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais – MDFe, entretanto, quando da fiscalização, constatou que nem todas as notas fiscais do Exercício de 2018 possuíam o evento denominado data de emissão do MDFe, transcrevendo o referido dispositivo regulamentar:

“Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:

...

*III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:*

*a) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes;*

*b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS;*

...

*§ 2º O contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia - CAD-ICMS, que preencha cumulativamente os requisitos indicados a seguir, poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas “a”, “b” e “c” e o item 2 da alínea “g” do inciso III do caput deste artigo, até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do MDF-e vinculado ao documento fiscal, ...*

**Nota: A redação atual do § 2º do art. 332 foi dada pelo Decreto nº 18.085, de 21/12/17, DOE de 22/12/17, mantida a redação de seus incisos, efeitos a partir de 01/01/18.**

**Redação anterior dada ao § 2º do art. 332 pelo Decreto nº 17.164, de 04/11/16, DOE de 05/11/16, efeitos de 01/11/16 a 31/12/17:**

*“§ 2º O contribuinte regularmente inscrito no Cadastro de Contribuinte do ICMS do Estado da Bahia (CAD-ICMS), que preencha cumulativamente os requisitos indicados a seguir, poderá efetuar o recolhimento do imposto por antecipação de que tratam as alíneas “a”, “b” e “c” e o item 2 da alínea “g” do inciso III, até o dia 25 do mês subsequente ao da data de emissão do documento fiscal ...”.*

Desta maneira afiançou que para não prejudicar o contribuinte, foi adotada a data de entrada da mercadoria constante na EFD, uma vez que o MDF-e é sempre emitido em data igual ou posterior à data da emissão do documento fiscal, citando que ao adotarem a data de emissão da NF-e, estavam antecipando o momento da ocorrência do fato gerador, sendo assim, optaram por fazer tal ajuste, pois o mesmo vai ao encontro do quanto solicitado pelo contribuinte no Item 35, reafirmando que todos os pagamentos de ICMS efetuados pelo contribuinte sob o Código de Receita 2175, constante do Sistema de Arrecadação da Sefaz, foram devidamente apropriados a crédito dessa infração.

Quanto à alegação defensiva de serem os relatórios anexos à infração extensos e com muitos itens de mercadoria, disse que tal “dificuldade” deriva do porte econômico da empresa e da atividade desempenhada nesta filial – Centro de Distribuição – cabendo ao Fisco envidar esforços para proceder à fiscalização conforme os roteiros de auditoria aplicáveis a cada tipo de empresa.

Em conclusão pontuou que foram acostados ao processo as planilhas abaixo:

- Demonstrativo do ICMS Devido Por Antecipação Parcial – Exercício 2017 (totalizada por mês emissão da NF-e) e Exercício 2018, (totalizada por mês de entrada EFD);
- Novo Demonstrativo de Débito da Infração;
- Listagem dos pagamentos de ICMS efetuados pelo contribuinte à título de Antecipação Parcial, Código de Receita 2175;
- Listagem de todos os pagamentos de ICMS efetuado pelo contribuinte nos exercícios 2017 a 2019.

Ressaltou que o recolhimento do ICMS devido por Antecipação Parcial é efetuado por período de apuração e não, nota a nota, como quer fazer crer o autuado e reafirmou que todo o ICMS pago (seja no prazo correto, seja com atraso), sob o Código de Receita 2175 foi devidamente deduzido do imposto devido por período de apuração, restando ao autuado comprovar, efetivamente, quais foram os DAEs ou GNREs que não foram considerados como crédito dessa infração pelo fisco, uma vez que todos os pagamentos listados na peça defensiva já tinham sido creditados ao contribuinte.

Ponderou que em relação ao solicitado pela defesa em seu item 42 para que seja aceita a entrega de documentos paralelos tipo “controles de apuração do ICMS”, considera não ser possível, uma vez que a fiscalização de ICMS se baseia na Escrituração Fiscal Digital-EFD e no Sistema de

Emissão de Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, ou seja, desde os idos de 2012, quando se implantou em definitivo esses sistemas, não há mais que se falar em livros e documentos fiscais no formato papel, pontuando por fim, que em relação aos demais itens da peça defensiva e aos supostos documentos e provas anexados às fls. 109 a 444, nenhum deles traz elementos que possam modificar o lançamento em lide.

À fl. 468 dos autos consta Intimação encaminhada ao autuado para que este, no prazo de 10 (dez) dias, se manifestasse a respeito da informação fiscal prestada pela autuante, oportunidade em que lhe foi encaminhado além de cópia da informação fiscal, CD - Room elaborado pela preposta fiscal com as alterações que realizou no lançamento de origem.

O autuado se pronunciou conforme fls. 471 a 479, onde após apresentar um resumo dos fatos, disse que, instada a se manifestarem a respeito da sua peça defensiva, as autuantes alegaram que todos os pagamentos foram abatidos do lançamento tributário, reconhecendo o equívoco quanto ao critério utilizado para determinar o vencimento da antecipação parcial, o que as levou a realizar uma reapuração do imposto, ocorrendo uma redução do quanto inicialmente apurado no valor de R\$9.455.423,41 para R\$6.645.504,36.

Disse que não obstante a redução já proposta pelas autuantes, caberá ao órgão julgador cancelar integralmente o Auto de Infração, ou declarar sua nulidade, ante as razões que passou a expor.

Se reportou aos argumentos apresentados na peça defensiva inicial em relação às operações ocorridas de julho a dezembro/17, mencionando o disposto pelo art. 332, § 2º do RICMS/BA, redação vigente à época, que dispunha que o prazo para pagamento da antecipação parcial era até o dia 25 do mês subsequente ao da data da emissão da nota fiscal.

Voltou a explicar que muitas das vezes não conseguia realizar o pagamento da antecipação parcial no prazo previsto, acima citado, porém o pagamento era feito posteriormente com multa e juros.

Em seguida também voltou a mencionar a alteração ocorrida em relação ao referido dispositivo regulamentar, a partir do mês de janeiro/18, cuja data do pagamento da antecipação parcial ocorre até o dia 25 do mês subsequente contada da emissão do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais – MDF-e.

Em decorrência, asseverou que as notas fiscais suscitadas na acusação fiscal foram parcialmente substituídas o que resultou em redução do quanto apurado pelas autuantes a título de multa punitiva em torno de 30% do valor original.

Desta maneira, afiançou que do ponto de vista da estrita legalidade tributária, as autuantes reconheceria a insubsistência do Auto de Infração, na medida em que os fatos por elas narrados (entrada de mercadorias no território baiano) sequer se enquadravam na acusação fiscal de inadimplemento de antecipação parcial e na conduta legalmente tipificada do Auto de Infração, qual seja, a hipótese de incidência da exação, prevista pelo Art. 12-A da Lei nº 7.014/96, admitindo, com isso, as autuantes, que o equívoco por elas cometido deu azo à cobrança da antecipação parcial sobre operações que sequer configuravam, no período autuado, fato gerador do imposto.

Pontuou que exerceu seu direito de defesa considerando o teor original do Auto de Infração e seus anexos, não podendo a autoridade administrativa, posteriormente, modificar o ato administrativo de modo a substituir as operações sobre as quais faz incidir o imposto, sob pena de violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Com isso afirmou que agora está diante de um Auto de Infração completamente diferente, e não apenas de uma modificação formal, foram alteradas as próprias operações que, supostamente, constituiriam fato gerador da antecipação parcial.

Após citar ensinamentos a respeito da matéria, extraído de obra de eminente Mestre do Direito, citar o Art. 142 do CTN que determina que a atividade de lançamento pelas autoridades fazendárias implica verificação do fato gerador da obrigação correspondente, concluiu este tópico asseverando ser inquestionável a nulidade o Auto de Infração por equívocos reconhecidos

pelas próprias autuantes, cuja correção, no curso do litígio administrativo, modificou a estrutura material do lançamento tributário, violando o princípio do contraditório e da ampla defesa.

Em seguida disse que, apesar disto, o ato de lançamento tributário ainda apresenta irregularidades, o que só vem corroborar a nulidade ora arguida.

Neste sentido se referiu ao exercício de 2018, citando que observou, por exemplo, que o novo demonstrativo fiscal apresenta diversos itens que correspondem a mercadorias classificadas sob os códigos NCM 8471.3012, 8471.3019, 8471.6052 e 8517.6241, as quais se aplicam a alíquota de 12%, nos termos do art. 166, XIII, “d” e “j” do RICMS/BA (redução de base de cálculo), entretanto as autuantes consideraram para essas operações a alíquota de 18%, majorando a antecipação parcial e, consequentemente a base de cálculo, apontando exemplos.

Apontou também, de igual forma, equívocos cometidos em relação a aquisições de mercadorias sujeitas a isenção do ICMS, situação esta não considerada pelas autuantes.

Com isso afirmou que o Auto de Infração apresenta irregularidades de diversas naturezas, admitidas pelas próprias autuantes e outras que apontou, no curto espaço de tempo que teve para se manifestar em face da diligência determinada pela Junta de Julgamento, revelando a insubstância do lançamento, sobretudo sua nulidade.

Em conclusão e diante dos fatos que expôs, requereu a nulidade do ato de lançamento tributário, antes aos equívocos apontados e, no mérito, reitera os fundamentos e pedidos da defesa, pugnando pelo cancelamento total da penalidade aplicada ou que seja reduzido o valor da multa apurada nos termos reconhecidos pelas próprias autuantes, fls. 448 a 466, determinando-se, ainda, a reapuração de sua base de cálculo para correção dos equívocos ora apontados atinentes a alíquota aplicável a determinadas mercadorias e às situações de isenção que não foram observadas pelas autuantes.

Tendo em vista a Manifestação apresentada pelo autuado acerca da Informação Fiscal que foi prestada, a autuante que a apresentou voltou a se pronunciar de acordo com o constante às fls. 501 a 508 pontuando que esclareceu as razões e a metodologia que foi aplicada para ajustar os valores do ICMS devido por antecipação parcial, objeto do presente lançamento. Entretanto, ao tomarem conhecimento da insurgência novamente pelo autuado, trazendo em sua manifestação praticamente os mesmos argumentos da defesa anterior, inovando apenas quanto aos itens 31 e 33 da peça apresentada, passarão a enfrentá-los.

Assim é que, quanto ao Item 31, o autuado disse que o Fisco, no mês de setembro 2018, deixou de observar que os itens da NCM 8471 possuem redução de base de cálculo na forma prevista no art. 266, inciso XII, constando à fl. 480 um recorte da planilha Demonstrativo do ICMS Devido por Antecipação Parcial, indicando onde houve o cálculo do ICMS devido à carga tributária de 18% (dezoito por cento) quando, segundo suas alegações, a carga tributária seria de 12% (doze por cento).

A este respeito disse que analisando os itens listados no referido “recorte da planilha” observou que o autuado tem razão em parte, pois existem itens com redução de base de cálculo – RBC do art. 266, inciso III, itens com RBC do Convênio 52/91 e itens sem RBC, conforme abaixo:

NCM	Desc Item	CT	Legis
8467.29	Parafusadeira	8,80%	Conv 52/91
8471	Macbook Air	12%	Art. 266, XIII
8471	Ipad Apple	12%	Art. 266, XIII
8471	Notebook Dell	12%	Art. 266, XIII
8471	Kit Dell	12%	Art. 266, XIII
8517.62.4	Roteador D-Link	12%	Art. 266, XIII
8517.62.4	Roteador Intelbras	12%	Art. 266, XIII
8467.21	Furadeira Profissional	18%	sem redução
8510.2	Aparador de Pelos	18%	sem redução
8467.21	Furadeira de Impacto	18%	sem redução

Desta maneira e em função desses ajustes, o valor devido do imposto foi modificado, conforme consta nas planilhas Demonstrativo do ICMS Devido por Antecipação Parcial – Ajuste Defesa II, fl. 507, e no Demonstrativo de Débito da Infração em anexo.

No que diz respeito ao Item 33, disse que se trata de operações envolvendo armazéns gerais, cujo fornecedor está situado em uma unidade da federação diversa da qual está depositada a mercadoria que será entregue ao comprador. Acrescentou que ao longo dos itens 33 a 38 da Manifestação, o autuado afirmou que o Fisco “tributou operação isenta”, trazendo como exemplo o recorte da NF 221.661 emitida pela Sony da Amazônia, para a venda de 03 Televisores, no valor de R\$5.851,05 cuja nota fiscal não tem destaque de ICMS, posto que a operação foi efetuada com o Código Fiscal da Operação - CFOP 6105 (venda de produção do estabelecimento que não deva por ele transitar).

Relativamente, ao item 35 traz a seguinte alegação, destacou o seguinte argumento trazido pelo autuado: “*Ocorre que a autoridade administrativa considerou a nota fiscal emitida pelo armazém geral, e não a nota fiscal de aquisição, emitida pelo vendedor localizado no Estado do Amazonas, como se pode observar, por exemplo, no seguinte trecho do demonstrativo fiscal (fevereiro de 2018)*”, sendo que, para comprovar tal alegação o contribuinte trouxe como exemplo um recorte da planilha que dá suporte à infração, onde o fisco considerou tributadas as operações com televisores provindas dos armazéns gerais situados em SP e PE.

Ao se reportar ao Item 36 disse que o autuado afirmou que não incide a exação sobre as mercadorias cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, enquanto que em relação ao Item 37 disse textualmente: “*Logo, a isenção do ICMS foi desconsiderada na Apuração da Parcial do ICMS, dando azo ao lançamento de valores indevidos, que aumentaram indevidamente a base de cálculo da multa punitiva aplicada*” (fl. 476v).

A este respeito disse que não se tem conhecimento que as operações com eletroeletrônicos e aparelhos de telefonia celular, provindas da Zona Franca de Manaus, tenham benefício de isenção de ICMS. Mencionou saber que por uma questão de custo de transporte, logística de distribuição e segurança da carga, as mercadorias produzidas na Zona França de Manaus são transportadas por navegação de cabotagem até os centros de distribuição do Sudeste e do Nordeste do Brasil, e, uma vez aí chegadas em SP ou PE seguem para os armazéns gerais onde aguardam a entrega das mesmas aos compradores.

Pontuou que se conhecendo que as regras gerais disciplinadoras das operações com Armazéns Gerais são oriundas do Convênio S/N, de 15/12/1970 e, consequentemente, são regras comuns e igualmente válidas para todas as unidades da Federação, a Bahia recepcionou essas normas nos art. 464 ao art. 467 do RICMS/BA, reproduzindo abaixo o referido art. 467 em relação as operações interestaduais:

*Art. 467. Na saída de mercadorias depositadas em armazém geral situado em unidade da Federação diversa daquela do estabelecimento depositante com destino a outro estabelecimento, ainda que da mesma empresa, o depositante emitirá nota fiscal, que conterá os requisitos previstos e, especialmente:*

*I - o valor da operação;*

*II - a natureza da operação;*

*III - a indicação de que as mercadorias serão retiradas do armazém geral, mencionando-se o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, deste.*

*§ 1º Na nota fiscal emitida pelo depositante, na forma do caput deste artigo, não será efetuado o destaque do ICMS.*

*§ 2º Na hipótese deste artigo, o armazém geral, no ato da saída das mercadorias, emitirá: (grifos nossos)*

*I - nota fiscal em nome do estabelecimento destinatário, que conterá os requisitos previstos e, especialmente:*

*a) o valor da operação, que corresponderá ao da nota fiscal emitida pelo estabelecimento depositante, na forma do caput deste artigo;*

*b) a natureza da operação: “Outras saídas - remessa por conta e ordem de terceiro”;*

- c) o número, a série e a data da nota fiscal emitida na forma do caput deste artigo pelo estabelecimento depositante, bem como o nome do titular, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, deste;
- d) o destaque do imposto, se devido, com a declaração: “O recolhimento do ICMS é de responsabilidade do armazém geral”; (grifos nossos).

§ 4º O estabelecimento destinatário, ao receber as mercadorias, lançará no Registro de Entradas a nota fiscal a que se refere o caput deste artigo, acrescentando, na coluna “Observações”, o número, a série e a data da emissão da nota fiscal a que alude o inciso I do § 2º, bem como o nome do titular, o endereço e os números de inscrição, estadual e no CNPJ, do armazém geral, e lançando, na coluna própria, quando admitido, o crédito do imposto recolhido pelo armazém geral.

Destacou que ao observar os dispositivos citados e considerando que essa regra tributária remonta dos idos de 1970 e até o presente momento, sem nenhuma alteração textual, é de se esperar que alguns termos ou procedimentos estejam ultrapassados, citando como exemplos:

- O termo **armazém geral** foi substituído por **operador logístico**;
- A regra de escrituração prevista no § 4º do art. 467 - escriturar a nota fiscal do fornecedor com o crédito do armazém geral – utilizada quando a escrituração era manuscrita, foi substituída por se escriturar ambas as operações. Daí por que, na Escrituração Fiscal Digital - EFD encontra-se dois lançamentos para uma mesma operação:
  - 1) A nota fiscal emitida pelo Fornecedor escriturada sem destaque de ICMS;
  - 2) A nota fiscal emitida pelo Operador Logístico escriturada com destaque de ICMS.

Desta maneira asseverou que faz todo sentido a regra disposta no art. 467 quando diz que, nesse caso, o imposto da operação deve ser destacado na nota fiscal emitida pelo Operador Logístico, o que não poderia ser diferente, pois somente é possível saber a alíquota e o valor de ICMS destacado na operação através da nota fiscal emitida pelo Operador Logístico, afinal ambos (fabricante e Operador Logístico) estando em UFs diferentes podem ter alíquotas interestaduais de ICMS diferentes, consoante o exemplo citado pelo próprio contribuinte, onde Sony do Brasil está no AM cuja alíquota interestadual de 12% e a Penske Logística está localizada em SP onde a alíquota interestadual de 7%.

Com estes argumentos sustentou que contrariamente ao afirmado pelo autuado, a operação não é isenta de ICMS, apenas o destaque do ICMS devido foi efetuado em outra nota fiscal (a nota do operador logístico), operações essas que possuem informações casadas e referenciadas (NF fabricante x NF Operador Logístico) a fim de comprovar que se trata de uma mesma operação, reafirmando que apenas uma operação foi informada na planilha – a operação onde houve o destaque de ICMS – conforme nota explicativa constante na planilha que elaboraram.

De acordo com o constante à fl. 510, o autuado, mais uma vez foi intimado, para se manifestar acerca da nova informação fiscal trazida pelas autuantes, oportunidade em que lhe foi encaminhada cópia da referida informação fiscal acompanhada de CD - Room com os demonstrativos elaborados.

Desta maneira o autuado voltou a se pronunciar de acordo com o constante às fls. 512 a 517, onde nos itens 1 a 21 da manifestação repetiu os argumentos já apresentados em momentos anteriores, enquanto que, a partir do item 22 disse que analisando o novo demonstrativo fiscal, encontrou mais alguns equívocos que resultaram no aumento da base de cálculo da multa lançada, como a desconsideração por parte das autuantes de benefícios fiscais aplicáveis a parte das operações efetuadas, afiançando que, com isso, as autuantes, em resposta a sua segunda manifestação, procederam novamente retificação nos demonstrativos reduzindo o valor histórico do débito lançado para R\$6.641.347,67.

Disse que do ponto de vista da estrita legalidade tributária as autuantes, na “primeira diligência” reconheceram a insubsistência do Auto de Infração na medida em que os fatos por elas narrados, entrada da mercadoria no território baiano, sequer se enquadravam na acusação fiscal de inadimplemento da antecipação parcial e na conduta legalmente tipificada no Auto de Infração, quando disseram que “estavam antecipando o momento da ocorrência do fato gerador”.

Assim, sustentou que a narrativa fática e documentos fiscais que a retratam foram modificados pelas autuantes, revelando a nulidade do Auto de Infração, uma vez que as modificações perpetradas pelas mesmas revelam vícios materiais do ato do lançamento.

Adiante pontuou que, na “*segunda diligência*” as autuantes reconheceram a insubsistência do Auto de Infração por exigência de multa punitiva segundo uma base de cálculo francamente equivocada e majorada, o que da mesma forma põe em xeque a precisão e validade do lançamento, tal como exigido pela estrita legalidade tributária.

Após citar doutrina, lições de eminentes Mestres do Direito e mais uma vez o Art. 142 do CTN, concluiu afirmando que é inquestionável a nulidade do Auto de Infração, por equívocos reconhecidos pelas próprias autoridades administrativas, cuja correção, no curso do litígio administrativo, modificou a estrutura material do lançamento tributário, violando os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Suscitou a insubsistência do Auto de Infração ante as irregularidades de diversas natureza que o mesmo apresenta e, sobretudo, sua nulidade, reproduzindo os pedidos já formulados nas manifestações anteriores.

Uma das autuantes voltou a se pronunciar conforme fl. 528 a respeito da última Manifestação apresentada pelo autuado, pontuando que ao analisá-la constataram que nenhum fato novo foi acrescido, apenas a reafirmação de itens já questionados anteriormente, razão pela qual considera que os esclarecimentos constantes nas Informações Fiscais I e II são suficientes ao esclarecimento dos fatos.

Registro que na sessão de julgamento realizada nesta data esteve presente o representante legal do autuado, Dr. José Wellington Maia da Silva Júnior, OAB/SP sob nº 323.215, apresentando sustentação oral de seus argumentos defensivos.

## VOTO

O lançamento tributário sob apreciação foi consignado que o intuito de exigir crédito tributário no montante de R\$9.455.423,41 em decorrência da seguinte acusação: “*Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente. Conforme consta nas planilhas Demonstrativo do ICMS Devido por Antecipação Parcial – Exercícios 2017 e 2018, Anexo I*

Não é o que vejo nos autos. Está fartamente demonstrado, por cada documento fiscal ingressado no estabelecimento do autuado, os cálculos devidos a título de antecipação parcial, totalizados mensalmente, isto é, por cada período de apuração, do qual foi considerado, como dedução, os valores efetivamente pagos pelo autuado, sobe o código de receita 2175, quer tempestivamente ou não, de acordo com o constante no banco de dados da SEFAZ, consoante se verifica nos demonstrativos juntados aos autos, especialmente o constante às fls. 465 e 466.

Portanto, o lançamento tributário não está respaldado em mera presunção, consoante afirmado pelo autuado, mas, levado a efeito com base da Escrituração Fiscal Digital declarada pelo mesmo.

A afirmação do autuado de que procedeu ao recolhimento da antecipação parcial relativamente às notas fiscais constantes das planilhas anexas ao Auto de Infração, se confirma em parte, na medida em que, conforme já assinalado acima, todos, absolutamente todos os pagamentos realizados pelo autuado sob o código de receita 2175 – Antecipação Parcial, foram considerados pelas autuantes em sua apuração. Aliás, o autuado não trouxe aos autos qualquer comprovação da existência de algum pagamento que deixou de ser considerado no levantamento fiscal.

De maneira que os argumentos de nulidade trazidos em sede de Defesa, não se sustentam, até porque, foram realizadas duas reduções no valor do lançamento original, e em ambas as ocasiões o autuado foi notificado e se pronunciou a respeito das mesmas.

Desta forma, passo ao exame do mérito da autuação, no qual contém também argumentos que serão apreciados envolvendo as duas situações, preliminar e mérito, tendo em vista que os argumentos apresentados conduzem a essa necessidade.

Em sua primeira manifestação processual o autuado observou e destacou que em relação as ocorrências relacionadas ao exercício de 2017, julho a dezembro, a apuração pelas autuantes não foi feita com base no art. 322, § 2º do RICMS/BA, redação vigente à época, que determinava que o recolhimento do imposto a título de antecipação parcial deveria ocorrer até o dia 25 do mês subsequente ao mês de emissão do documento fiscal, enquanto que as autuantes consideraram o mês de apuração do próprio imposto, o que foi inevitável o desencontro entre a apuração que realizou e aquela realizada pelas autuantes, que considerou o próprio mês da emissão do documento fiscal.

Já em relação aos períodos de 2018, janeiro, fevereiro, maio, agosto e setembro, observou que a antecipação parcial deve ser paga até o dia 25 do mês subsequente ao mês da emissão do Manifesto Eletrônico de Documentos Fiscais – MDF-e, enquanto as autuantes consideram o mês de entrada do documento fiscal.

Tais equívocos foram reconhecidos pelas autuantes quando da Informação Fiscal que retificaram o lançamento adequando o exercício de 2017 para a data da emissão do documento fiscal, e para o exercício de 2018 a data da entrada da mercadoria constante na EFD, fl. 458, visto que o Manifesto Eletrônico de Documento Fiscal é sempre emitido em data igual ou superior a data da emissão do documento fiscal, situação esta que não trouxe qualquer prejuízo ao autuado.

Com estes procedimentos, foram elaboradas novas planilhas de apuração débito, sendo reduzido o valor original na ordem de R\$9.455.423,41 para R\$6.645.504,36.

Instado a se manifestar a respeito do resultado apresentado através da Informação Fiscal, o autuado ao se pronunciar destacou que as notas fiscais indicadas na acusação fiscal foram parcialmente substituídas, resultando na redução da multa na forma acima indicada.

Neste sentido argumentou que as autuantes reconheceram a insubsistência do Auto de Infração na medida em que os fatos por elas narrados, entradas de mercadorias no território baiano, sequer se enquadravam na acusação fiscal de inadimplemento da antecipação parcial e na conduta legalmente tipificada no Auto de Infração.

Em outras palavras, asseverou que exerceu seu direito de defesa considerando o teor original do Auto de Infração e seus anexos, não podendo as autuantes modificarem o ato administrativo de modo a substituir as operações sobre as quais faz incidir imposto, sob pena de violação dos

princípios do contraditório e da ampla defesa, estando, desta maneira, diante de um Auto de Infração completamente diferente e não apenas diante de uma modificação formal. Com isso considera ser inquestionável a nulidade do Auto de Infração por equívocos reconhecidos pelas próprias autuantes, cuja correção, no curso do litígio administrativo, modificou a estrutura material do lançamento tributário.

Com o devido respeito não posso acolher os argumentos defensivos acima esposados. Isto porque, não houve substituição de operações sob as quais fez incidir o imposto. O que ocorreu, em verdade, foi uma adequação dos documentos fiscais constantes do lançamento inicial às datas de recolhimento da antecipação parcial, em atendimento, corretamente, dos próprios argumentos defensivos apresentados, à luz do quanto previsto pelo Art. 332, § 2º do RICMS/BA. Portanto, por não vislumbrar violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa no procedimento adotado pelas autuantes, deixo de acolher o pedido de nulidade do Auto de Infração em função das reduções proferidas pelas autuantes quando da Informação Fiscal prestada.

Ainda quando da manifestação pelo autuado em relação à Informação Fiscal prestada pelas autuantes, foi suscitado que em relação ao mês de setembro/18 as autuantes deixaram de considerar mercadorias classificadas sob os códigos da NCM 8471.3012, 8471.3019, 8471.6052 e 85.17.6241, que possuem alíquota de 12% em face da redução da base de cálculo prevista pelo Art. 266, XIII “d” e “j” do RICMS/BA.

Tal fato foi analisado pelas autuantes que afirmaram assistir razão em parte ao autuado, em relação aos itens parafusadeira, carga tributária de 8,80% - Convênio 52/91, a macbook air, ipad apple, notebook dell, kit dell, roteador D-Link, todos com alíquota de 12% previsto pelo art. 266, XIII, enquanto que aos produtos furadeira profissional, aparador de pelos e furadeira de impacto foram mantidas a tributação com base na alíquota de 18%.

Com isto, apresentou novos demonstrativos de débito reduzindo o valor exigido para R\$6.641.347,67 conforme demonstrativo à fl. 507, o qual acolho, na medida em que em relação as correções levadas a efeito pelas autuantes, assiste razão ao autuado em seus argumentos, já que na apuração inicial foi considerada incorretamente a alíquota de 18% ao invés da de 12% incidente nas respectivas operações.

Adiante, no item 33 da Manifestação, o autuado arguiu outro equívoco da lavra das autuantes, visto que, em relação aos meses de fevereiro e setembro/18 os novos demonstrativos apresentam diversos itens que correspondem a mercadorias oriundas do Estado do Amazonas, adquiridas com isenção do ICMS, apresentando, a título de ilustração, algumas notas fiscais.

Explicou que a nota fiscal de venda é emitida pelo estabelecimento localizado no estado do Amazonas com o CFOP 6105 – Venda de produção do estabelecimento que não deva por ele transitar, entretanto as mercadorias são remetidas pelo armazém geral, localizados em outros Estados.

Disse que as autuantes, para efeito de cálculo da antecipação parcial, consideraram a nota emitida pelo armazém geral e não a nota de aquisição emitida pelo vendedor localizado no Estado do Amazonas, não incidindo, destarte, a exação sobre mercadorias cujas operações internas sejam acobertadas por isenção.

As autuantes destacaram que a nota fiscal considerado como exemplo, a de nº 221.661 emitida pela Sony da Amazônia, veio sem destaque do ICMS, com o código CFOP 6105 – Venda de produção do estabelecimento que não deve por ele transitar, e que não se tem conhecimento que as operações com eletroeletrônicos e aparelhos de telefonia, provindos da Zona Franca de Manaus, tenham benefício de isenção do ICMS.

Com efeito, vejo no registro à fl. 475v que o documento fiscal foi emitido com a observação de que se trata de mercadoria isenta de ICMS, apesar de se tratar de uma operação interestadual, sem constar a indicação da base legal para tal benefício fiscal, enquanto que o autuado também não se dispôs a citá-lo.

O fato é que, conforme bem pontuado pelas autuantes, as mercadorias foram remetidas para armazém geral situado em outra unidade da Federação, e nesta condição, à luz do contido no Art. 467, § 2º “d” e § 4º, compete ao armazém geral, no ato da saída da mercadoria emitir nota fiscal em nome do destinatário, com destaque do imposto devido, portanto, não se trata de operação isenta do ICMS e o cálculo da antecipação parcial deve ser efetuado com base no documento fiscal emitido pelo armazém geral, o qual contém o destaque do imposto, consoante fizeram, corretamente, as autuantes.

Desta maneira, mais uma vez deixo de acolher os argumentos de nulidade suscitados pelo autuado através das manifestações ocorridas nos autos e, no mérito, após acolher as alterações levadas a efeito pelas autuantes, julgo parcialmente subsistente o presente Auto de Infração no valor de R\$6.641.347,67 conforme demonstrado à fl. 507 destes autos.

Por fim, não pode ser atendido o pedido de redução ou cancelamento da penalidade aplicada tendo em vista que as Juntas de Julgamento Fiscal não possuem competência para tal fim, enquanto que tal penalidade contém previsão expressa em Lei.

Em conclusão voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do presente Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal, do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279462.0017/19-1, lavrado contra **VIA VAREJO S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da penalidade pecuniária no valor de **R\$6.641.347,67**, prevista pelo Art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de dezembro de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR