

PROCESSO	- A. I. N° 206926.0003/17-2
RECORRENTE	- CENTRO DE DISTRIB. DE PRODUTOS METÁLICOS DA BAHIA LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- PEDIDO DE RECONSIDERAÇÃO – Acórdão 1ª CJF n° 0357-11/19
ORIGEM	- INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS (EXTREMO SUL)
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 19/04/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0033-11/21-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. ENTRADAS INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Embora tenha apresentado saldo credor no período, é fato que o imposto destacado foi debitado, o que resultou em recolhimento posterior, nas competências seguintes. Sendo isso verdade, é forçoso reconhecer que a exigência de imposto, no presente lançamento, redundará em *bis-in-idem*, efeito que o legislador buscou evitar com a norma do § 1º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96. Infração parcialmente subsistente. Excluída a exigência do imposto e mantida a multa. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Reconsideração interposto contra a Decisão da 1ª CJF (Acórdão CJF nº 0357-11/19) que deu Provimento ao Recurso de Ofício, ao tempo em que Negou Provimento ao Recurso Voluntário, interpostos contra o Acórdão JJF nº 0007-02/18, o qual julgara Procedente em Parte o Auto de Infração em lide.

O Auto de Infração lançou ICMS, no valor total de R\$592.674,71, e foi lavrado em decorrência de uma única infração, descrita da forma abaixo.

Infração 01. – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização. (RV e RO). Data da Ocorrência: Entre 31/08/2016 e 31/12/2016. Valor: R\$ 592.674,71.

Após julgamento pela Procedência Parcial, o contribuinte recorreu à Segunda Instância deste Conselho de Fazenda, que, conforme Acórdão nº 0357-11/19 (folhas 224/232), deu Provimento ao Recurso de Ofício e Negou Provimento ao Recurso Voluntário, voto cujo teor reproduzo abaixo.

VOTO

Mediante o presente Auto de Infração imputa-se ao sujeito passivo o cometimento de uma infração, sob o fundamento de que deixou de recolher o ICMS devido por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para comercialização.

Em primeira instância, a Junta de Julgamento Fiscal verificou que o imposto objeto da presente autuação já havia sido recolhido quando da saída das mercadorias, razão pela qual excluiu da autuação o valor principal, remanescente apenas o montante correspondente à multa. Tendo em vista o valor da desoneração, foi interposto Recurso de Ofício para análise desta Câmara.

Já em análise recursal, os autos foram convertidos em diligência para que o Autuante esclarecesse determinados aspectos fáticos da autuação, que podem ser sintetizados da seguinte forma: (i) informar a razão para a base de cálculo utilizada no presente Auto de Infração ser inferior aos valores presentes na DMA do sujeito passivo; e (ii) verificar o valor efetivamente devido por antecipação, considerando todas as entradas efetivamente tributadas, comparando com o total das saídas tributadas em que houve efetivo recolhimento do tributo, para que fosse comprovado se os valores devidos por antecipação parcial foram recolhidos na saída.

O Autuante, por sua vez, indicou que a base de cálculo utilizada para a lavratura do presente Auto de Infração, foi composta apenas pelas operações com CFOP 2102 - Compra para comercialização - e 2118 - Compra para

comercialização - compra de mercadoria para comercialização pelo adquirente originário, entregue pelo vendedor remetente ao destinatário, em venda à ordem.

Com relação aos demais valores de entrada indicados na DMA, informou que se referem a operações de compra para industrialização, de industrialização realizada por outra empresa, e de retorno de mercadoria remetida para industrialização por encomenda, realizadas com resíduos de alumínios e sucatas. Salientou ainda que foi lavrado outro Auto de Infração para exigir o ICMS referente as saídas correspondentes a essas entradas que não compuseram a presente autuação.

Com relação à indicação do valor efetivamente devido por antecipação parcial, o Autuante alterou o valor da autuação para a monta de R\$386.100,19.

Observo que a modificação no valor da autuação em comparação com o indicado no Auto de Infração se deve, essencialmente, ao recálculo efetuado de forma equivocada. Percebo que o Autuante calculou o tributo devido, nos casos em que houve a saída interestadual tributada a 12%, o “ICMS Antecipação”, independentemente da comprovação do recolhimento, aplicando a alíquota de 5% sobre as operações, de modo a alcançar o total de 17%.

Ocorre que tal procedimento se mostra equivocado, na medida em que desconsiderou o crédito do imposto pago na operação anterior. É cediço que o ICMS antecipação parcial é calculado com base na alíquota interna, aproveitando-se o valor cobrado na etapa anterior, o que na prática resulta na aplicação da diferença entre a alíquota cobrada na operação anterior e a alíquota interna, que no presente caso se dá em 10%, tendo sido devidamente considerado na lavratura do Auto de Infração.

Assim, no caso das saídas tributadas a 12%, inevitavelmente o imposto supostamente recolhido necessariamente é maior do que a parcela que devia ser antecipada pelo sujeito passivo, não havendo que se exigir qualquer complementação a título de antecipação parcial. Assim, a alteração realizada pelo Autuante não deve ser acatada, devendo ser considerados os valores originalmente indicados na autuação.

No tocante especificamente à razão da desoneração, verifico que o sujeito passivo, apesar de ter juntado as notas fiscais de saída dos produtos objeto da autuação, com destaque do imposto, não juntou qualquer comprovante de recolhimento de tais valores. Mais ainda, em consulta ao sistema interno da SEFAZ, não foi encontrado qualquer pagamento de ICMS em todo o ano de 2016, o que evidencia que o sujeito passivo, além de não ter recolhido o imposto por antecipação na entrada, também não tributou a saída.

Dispõe, o § 1º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que somente será excluída a exigência do imposto, com manutenção apenas da multa, no caso de restar comprovadamente recolhido o tributo na saída das mercadorias, o que não ocorreu no presente caso. Assim, a desoneração promovida pela Junta não encontra respaldo na legislação ou nos próprios fatos.

Por tudo quanto exposto, voto pelo Provimento do Recurso de Ofício e, consequentemente pelo reestabelecimento do Auto de Infração em sua integralidade.

Com relação ao Recurso Voluntário, o Recorrente concentra sua fundamentação na alegação de nulidade da autuação por ausência de requisito essencial a sua validade, qual seja, a descrição dos fatos não condiz com os documentos acostados e com a legislação indicadas pelo Autuante, bem como pugna pelo cancelamento da multa, seja em razão da sua confiscatoriedade seja em razão da constitucionalidade do instituto jurídico da antecipação parcial.

Desde logo, rejeito a alegação de nulidade, tendo em vista que, conforme bem salientado pela Junta. “o lançamento (...) se compõe de apenas uma infração, qual seja a de falta de recolhimento de antecipação parcial, e embora o autuante tenha abordado na descrição dos fatos outras ocorrências, bem como na informação fiscal inicialmente prestada, mencionado operações com “sucatas”, em verdade as operações objeto da autuação são decorrentes de aquisições de mercadorias para revenda, em operações interestaduais, sendo que (...) a defesa compreendeu em toda a plenitude da imputação fiscal, inclusive apresentou documentos fiscais que ao seu entender rebateriam a autuação e comprovariam a sua improcedência, bem como elaborou demonstrativos, o que põe por terra a sua tese quanto à nulidade.”.

Com relação às demais alegações, observo que ambas dizem respeito à análise da constitucionalidade do instituto da antecipação parcial e da multa aplicada, fugindo, assim, da alçada dessa Câmara de Julgamento Fiscal conforme disposto no inciso I, do art. 167 do RPAF/BA.

Dessa forma, julgo pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Assim, pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício e NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para julgar PROCEDENTE o Auto de Infração.”

Irresignado com a decisão da CJF, o Sujeito Passivo interpôs o presente Pedido de Reconsideração (fls. 246/257), com base nas razões abaixo.

Preliminarmente, pede a nulidade da Decisão recorrida por impossibilidade de afastar o dever de recomposição da conta gráfica. Afirma ser espantoso que a decisão da JJF tenha sido revertida, desconsiderando-se o ICMS destacado pelo contribuinte quando das saídas efetuadas. Explica que foi rechaçado o dever de recompor a conta gráfica para assim fazer o confronto entre os valores que deixaram de ser recolhidos na entrada, os valores recolhidos na saída, a fim de eventualmente identificar / exigir o pagamento do imposto ao contribuinte, relativamente àquela determinada competência.

Relata que o que se tem é o seguinte: o contribuinte destacou o ICMS nas operações de saída que realizou, contudo, o tributo foi desconsiderado para a manutenção da cobrança.

Argumenta que o lançamento tende à correta determinação da base de cálculo. No caso do ICMS, afirma que a determinação da matéria tributável deve passar pelo dever de a autoridade administrativa verificar se as compensações entre créditos e débitos geraram ou não falta de recolhimento do imposto, para só então, se for o caso, lavrar o Auto de Infração, cobrando a diferença.

Alega que a exigência contida no presente Auto de Infração não se coaduna com a competência tributária atribuída aos Estados e DF. Afirma ser verdade que a sua base de cálculo deve ser o preço praticado na operação, e não presunção conforme se verifica no caso concreto, que se presta a mensurar o fato colhido pela norma para render ensejo à tributação. Assim, conclui que a adoção de critério dissociado do fato jurídico mensurado acaba arruinando a própria materialidade do ICMS eleita, sendo contrária à LC 87/96.

Portanto, entende que a cobrança de imposto e da multa, desconsiderando as saídas tributadas praticadas pelo contribuinte, sem levar em conta a necessária recomposição da conta gráfica, enseja a nulidade da decisão que não reconhece o dever do auditor, de observar as normas básicas do direito.

Afirma que o entendimento pacificado no STF é no sentido da impossibilidade de desconsiderar o imposto pago na saída. Argumenta que, seguindo o disposto no art. 150, § 7º da Constituição Federal, uma vasta gama de mercadorias foi incluída no regime de substituição tributária, exigindo-se, via de regra, do fabricante, do importador ou do arrematante de mercadoria importada ou apreendida, o recolhimento do ICMS que presumida e sucessivamente incidiria nas operações subsequentes. Ressalta que essa é a chamada “antecipação com substituição tributária”, regime cuja constitucionalidade, frise-se, não se discute por ora.

Explica que, posteriormente, os Estados passaram a exigir dos contribuintes que, por falta de acordo interestadual, adquirissem mercadorias em outros Estados sem a retenção antecipada do ICMS por substituição tributária, recolhessem o imposto relativo às operações subsequentes no momento do ingresso da mercadoria no território de sua competência. Ressalta que essa é a chamada “antecipação sem substituição tributária”, cuja inconstitucionalidade entende ser flagrante. Transcreve a doutrina do professor MAURÍCIO BARROS, em apoio aos seus argumentos.

Argumenta que, feita tal necessária distinção, vislumbra-se, de antemão, a manifesta inconstitucionalidade da segunda hipótese, a qual, por possuir o único intuito de antecipar o pagamento de valores presumidos antes de realmente ocorrido o respectivo fato gerador, sem que houvesse alguma facilidade prática que justificasse o reconhecidamente excepcional recolhimento antecipatório, possui nítida distinção objetiva quanto ao disposto no art. 150, § 7º da Constituição Federal.

Nesse sentido, colaciona ementa de julgado do STF, de 17/08/2020, em exame do Recurso Extraordinário nº 598.677/RS, com repercussão geral reconhecida (tema 456) que decidiu pela inconstitucionalidade da cobrança do ICMS antecipado na entrada de mercadorias adquiridas de outro ente da federação. Explica que o entendimento do Ministro Relator Dias Toffoli apontou que “*são inconstitucionais a regulação da matéria por decreto do poder executivo ou a delegação genérica de lei, tal como ocorre no caso da Bahia, já que o momento da ocorrência do fato*

gerador é um dos aspectos da regra matriz de incidência submetida à reserva legal".

Conclui, assim, que "a antecipação tributária sem substituição constitui uma ilegal subversão do instituto da substituição tributária prevista no art. 150, § 7º da CF/88", de forma a possibilitar a alteração do momento da ocorrência do fato jurídico-tributário, isto é, do critério temporal da ocorrência do fato gerador do tributo, o qual ocorre na saída da mercadoria do estabelecimento.

Destaca que a decisão do STF será observada pelos juízes e tribunais, de acordo com o art. 927 do CPC. Assim, em atendimento ao que dispõe a lei processual citada, defende que se faz necessário que o pronunciamento do STF seja seguido por este Conselho de Fazenda Estadual.

Em conclusão, afirma não haver dúvidas de que a cobrança formulada pela Fazenda deve ser afastada, devendo ser integralmente cancelada. Caso assim não entenda, pede, ao menos, seja reconsiderada a decisão, no sentido de observar a decisão antes proferida, entendendo que, na saída, as mercadorias foram oferecidas à tributação.

Diante do exposto, pugna pela reconsideração da decisão que Negou Provimento ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente e deu Provimento ao Recurso de Ofício, sendo reconhecido o ICMS quitado pelo contribuinte, quando da operação de saída, e afastando-se a multa de ofício, lançada com base nessa premissa, cancelando-se o Auto de Infração em exame.

Nesses termos pede deferimento.

VOTO

Como já destacado no relatório, trata-se de Pedido de Reconsideração da decisão da 1ª CJF contida no Acórdão N° 0357-11/19, o qual reformara a decisão de Primeira Instância (Acórdão 2ª JJF nº 0007-02/18), dando Provimento ao Recurso de Ofício, ao tempo em que Negava Provimento ao Recurso Voluntário interposto pela empresa Recorrente, Centro de Distribuição de Produtos Metálicos da Bahia Ltda.

Considerando que houve reforma da decisão de primeira instância, em apreciação de Recurso de Ofício, entendo que se encontram presentes os requisitos previstos no art. 169, inciso I, alínea "d" do RPAF, restando cabível a interposição do presente Pedido de Reconsideração.

No mérito, a conduta autuada foi descrita como "*Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas para fins de comercialização*". A JJF entendera que não cabia a exigência de ICMS mais multa, pois o Sujeito Passivo havia provado que recolhera o tributo exigido nas saídas subsequentes, em face do que excluiu, da autuação, o imposto lançado, mantendo apenas a multa, com supedâneo no art. 42, inciso II, alínea "d", c/c o seu § 1º da Lei nº 7.014/96, abaixo reproduzido.

"Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

...
II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:

...
d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares;

...

§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea "d" do inciso II;
..."

Em exame do Recurso de Ofício, esta 1ª CJF, mediante o Acórdão N° 0357-11/19 (relatoria do Conselheiro Leonel Araújo Souza) reformou a Decisão recorrida (Acórdão 2ª JJF nº 0007-02/18), restabelecendo a exigência do imposto, pois entendeu que não ficara provado o recolhimento do

imposto nas saídas subsequentes. Essa, portanto, é a extensão cognitiva do presente recurso, em que pese o Sujeito Passivo tenha extrapolado tal limite em suas razões recursais.

Reexaminando a questão, é possível constatar que a Recorrente havia anexado vários documentos fiscais emitidos, visando a comprovar o recolhimento do tributo devido nas saídas (folhas 63/121). Analisando as notas fiscais citadas, nota-se que as mercadorias comercializadas foram normalmente tributadas nas saídas respectivas. Nota-se, igualmente, que os documentos referidos foram regularmente lançados na EFD da empresa, em seu Livro Registro de Saídas.

O exame do Livro Registro de Apuração (transmitido na EFD) revela que, embora regularmente lançados, por força do crédito apropriado nas operações de entrada, a escrita fiscal da empresa apresentou saldo credor neste período, sendo essa a explicação para a inexistência de recolhimento do ICMS-normal no terceiro quadrimestre do ano de 2016.

Ora, embora tenha apresentado saldo credor no período, é incontroverso que o imposto destacado foi debitado, o que resultou em recolhimento posterior, nas competências seguintes. Sendo isso verdade, é forçoso reconhecer que a exigência de imposto, no presente lançamento, redundará em *bis-in-idem*, efeito que o legislador buscou evitar com a norma do § 1º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, já referida.

Ademais, consta que a empresa foi auditada no período (OS 508342/16), oportunidade em que a fiscalização fez o exame dos seus livros fiscais e pode verificar a regularidade, ou não, de sua escrita. Se não exigiu o tributo relativo às operações de saída, é porque nada de irregular encontrou nesse ponto específico, o que, por si só, já se constitui em evidência, em benefício do contribuinte, de que tributou corretamente as mercadorias comercializadas.

Assim, entendo que o conjunto probatório milita em favor da tese recursal, produzindo evidências de que o tributo foi regularmente tributado nas operações de saída, merecendo guarida, por conseguinte, a tese da empresa.

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Pedido de Reconsideração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Pedido de Reconsideração apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206926.0003/17-2 lavrado contra **CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS METÁLICOS DA BAHIA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa percentual no valor de **R\$355.604,83**, prevista no art. 42, II, “d”, §1º, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2021.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS