

PROCESSO - A. I. Nº 284119.0008/20-1
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - JOSÉ MAURÍCIO SOARES
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0062-03/21-VD
ORIGEM - DAT NORTE / INFAZ CENTRO NORTE
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/12/2021

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0332-12/21-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas na legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado, com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF-BA/99, que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar com segurança e liquidez a infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF, que julgou pela Nulidade do presente Auto de Infração, lavrado em 26/08/2020, refere-se à exigência de R\$ 2.749.404,41, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 07.15.05: Multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de março, junho, outubro a dezembro de 2016; janeiro a dezembro de 2017; janeiro a março, setembro e outubro de 2018; março a dezembro de 2019.

Em complemento, consta a informação de que o Contribuinte recolheu a menos o ICMS devido por antecipação parcial. Cobrados os valores relativos à multa de 60% considerando saídas tributadas computado em denúncias espontâneas e parcelamentos, bem como, valores cobrados em Autos de Infração.

O autuado apresentou impugnação às fls. 28 a 35 do PAF. O autuante presta informação fiscal às fls. 38 a 41 dos autos. A JJF decidiu nos seguintes termos:

VOTO

O presente Auto de Infração, refere-se à exigência de multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de março, junho, outubro a dezembro de 2016; janeiro a dezembro de 2017; janeiro a março, setembro e outubro de 2018; março a dezembro de 2019.

Na descrição dos fatos, consta a informação de que o Contribuinte recolheu a menos o ICMS devido por antecipação parcial, sendo exigidos valores relativos à multa de 60%, considerando as saídas tributadas computado em denúncias espontâneas e parcelamentos, bem como, valores cobrados em Autos de Infração.

O defendente suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando que os métodos aplicados para identificar a base de cálculo da Antecipação Parcial do ICMS levantados pelo Autuante, são passíveis de total insegurança jurídica. Apresentou o entendimento de que os roteiros normais de fiscalização não foram atingidos na sua plenitude dando margem para nulidade do Auto de Infração em discussão.

Alegou que após minuciosa análise da documentação que instrui o Auto de Infração, percebeu que o Autuante se equivocou ao não computar diversas denúncias e parcelamentos efetuados, motivo que implica diretamente na apuração da base de cálculo da Antecipação Parcial do ICMS.

A Lei 7.014/96, estabelece penalidade pelo descumprimento da obrigação principal, e de acordo com o § 1º do

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

Vale ressaltar, que a penalidade sobre o imposto que deveria ter sido pago por antecipação parcial encontra-se prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, que prevê aplicação da multa de 60% do valor do imposto não recolhido por antecipação, inclusive no caso de antecipação parcial.

Consta no Auto de Infração a indicação de diversos processos relativos a Denúncias Espontâneas e respectivos parcelamentos de débito, e há referências aos Autos de Infração de números 232892.0254/18-7, 232892.0256/18-0, 232892.0309/18-6, 232892.0310/18-4, 896430.0191/18-7, 896430.0331/18-0, 896430.0571/19-4 e 896430.0018/17-2.

Conforme prevê o art. 95 do RPAF/BA, o contribuinte pode, antes do início de qualquer procedimento fiscal, procurar espontaneamente a repartição fazendária de sua circunscrição para comunicar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria. Neste caso, a denúncia espontânea exclui a aplicação de multa por infração à obrigação tributária principal ou acessória a que corresponda a falta confessada, de acordo com o art. 98 do mesmo Regulamento.

Em relação a Autos de Infração lavrados para cobrança de imposto, tais lançamentos já incluem a exigência de multa por descumprimento de obrigação principal, e não ficou comprovado no presente processo que os valores apurados pelo autuante não se referem ao mesmo período e documentos fiscais dos lançamentos anteriores. Também não é razoável entender que a Fiscalização apure o imposto, lavrando um Auto de Infração, e depois, cobre multa por recolhimento a menos da antecipação parcial sobre os mesmos documentos fiscais.

Consta à fl. 14 do PAF, “Planilha A”, referente à Antecipação Parcial, recolhimento a menos, “Saídas Tributadas”, sendo informados os valores correspondentes à antecipação parcial, recolhimentos e parcelamentos, apurando-se a multa sobre a diferença, sem identificar qualquer documento fiscal. O Autuante informou que a base de cálculo das notas fiscais, objeto da cobrança deste auto de infração, estão identificadas na planilha em formato editável (EXCELL) que compõe este PAF: DEMONSTRATIVO DAS ENTRADAS NO PERÍODO SUJEITO AO RECOLHIMENTO DO ICMS ANT PARCIAL (Aba 01 - Analítico); ANTECIPAÇÃO PARCIAL - RECOLHIMENTO A MENOR - MULTA - SAÍDAS TRIBUTADAS (Aba 02 – Resumo); ANTECIPAÇÃO PARCIAL - EXTRATOS DE DENÚNCIAS ESPONTANEAS E/OU PARCELAMENTOS (Aba 03 – Parcelamentos).

Neste caso, o Autuante deveria apurar e informar quais os documentos fiscais que foram objeto da denúncia espontânea, informar o imposto corretamente calculado, indicando o número de cada Nota Fiscal e a respectiva diferença. E somente se comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, é que se tornaria inexigível o tributo, convertendo-se a exigência relativa ao imposto não antecipado em multa (§ 1º do art. 42 da Lei 7.014/96), entretanto, tal fato não ficou configurado nos autos, implicando insegurança quanto à irregularidade apontada na autuação fiscal.

Observo que o Auto de Infração de nº 232892.0254/18-7, que foi mencionado nesta autuação, se refere aos meses de maio e junho de 2018, sendo considerado nulo, constando na decisão de que “a infração está fundamentada para cobrança de multa sobre ICMS antecipação parcial, e não há elementos nos autos que evidenciem que o correto seria apenas a aplicação da multa percentual sobre a parcela do imposto que deixou de ser pago por antecipação, por terem as mercadorias sido tributadas nas saídas posteriores” Na conclusão, consta que não há elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, inquinando o Auto de Infração de insanável vício (ACÓRDÃO JJF Nº 0223-02/19).

O Auto de Infração de nº 232892.0310/18-4, também citado nesta autuação, refere-se aos meses de Julho e Agosto 2018, constando no relatório que a decisão proferida pela 2ª JJF, com a seguinte fundamentação: “Ainda que admita não ter feito o pagamento do ICMS antecipação parcial na data oportuna, pedindo a nulidade do lançamento o Impugnante alega que: a) cumpriu a obrigação principal mediante parcelamento nos processos de Denúncia Espontânea nos 6377181, 7548184, 10597182, 10601180 e 10903186, os quais requer sejam analisados; b) a autuante não considerou que o autuado é contribuinte atacadista e pode usufruir da redução da base de cálculo como qualquer contribuinte atacadista”.

A conclusão no julgamento da CJF é de que restou comprovado nos autos, que parte do valor do imposto que integrou a base de cálculo da multa aplicada já tinha sido parcelada, antes do início da ação fiscal. Parte da base de cálculo (ICMS antecipação parcial não recolhido tempestivamente), teve recolhimento por meio de parcelamentos efetivados por Denúncias Espontâneas. Também, o demonstrativo apresentado na informação fiscal, inclui valores relativos a notas fiscais que não constaram no demonstrativo inicial. E ainda, as Denúncias Espontâneas relacionam notas fiscais que não estão contidas no levantamento da base de cálculo, que foi objeto da aplicação da multa. Tudo isso, dificulta sobremaneira o saneamento do processo, tendo em vista que os fatos ocorridos, passíveis de serem considerados infração à legislação tributária, cometidas pelo

contribuinte, não correspondem à acusação, implicando na incerteza da constituição da base de cálculo (ACÓRDÃO CJP Nº 0220-12/20).

Observe que o Sistema de Fiscalização adotado pela SEFAZ/BA, compreende normas de planejamento, execução, avaliação e controle de tributos estaduais. São executados roteiros de fiscalização, que são instrumentos, pelos quais, se definem todas as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais. Neste caso, pode ser efetuada verificação de livros, documentos, papéis e mercadorias.

Esses roteiros de fiscalização estabelecem metodologia e técnica de atuação fiscal, de modo que o desenvolvimento dos trabalhos fiscais esteja em conformidade com a legislação tributária, podendo a auditoria de fiscal ser realizada através de contagem física ou análise físico-documental ou digital, inclusive por meio de arquivos eletrônicos enviados à base de dados da SEFAZ, e todos os elementos devem estar comprovados.

O Processo Administrativo Fiscal é regido pelo princípio da verdade material, por isso, não se pode recusar uma prova, pelo fato de ter sido apresentada após a lavratura do Auto de Infração ou após a apresentação da defesa. Ou seja, conforme art. 2º do RPAF/BA, “na instauração, preparo, instrução, tramitação e decisão do processo administrativo e dos procedimentos administrativos não contenciosos, atender-se-á aos princípios da oficialidade, da legalidade objetiva, da verdade material, do informalismo e da garantia de ampla defesa, sem prejuízo de outros princípios de direito”.

Dessa forma, caso exista algum fato que deva ser apreciado pelo órgão julgador, de acordo com o princípio da legalidade a que estão vinculados os membros da Administração, o julgador administrativo avalia e decide se o processo atende às condições de validade e legalidade e eficácia, e o convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas.

Por outro lado, cabe à Fiscalização juntar a comprovação inequívoca da irregularidade apurada, permitindo ao autuado o exercício da ampla defesa e do contraditório. 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.

As decisões deste Conselho mencionadas neste voto, são pela nulidade de procedimento da mesma natureza desta autuação, persistindo dúvida neste processo, se parte da base de cálculo (ICMS antecipação parcial não recolhido tempestivamente), teve recolhimento por meio de parcelamentos efetivados por Denúncias Espontâneas ou Autos de Infração lavrados, e se todas as mercadorias, comprovadamente, foram objeto de recolhimento do imposto na operação ou operações de saída posteriores.

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. Ou seja, há incerteza quanto ao débito lançado, por ausência de elementos para se determinar, com segurança, a infração.

Conforme estabelece o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator.

Logo, restando configurado que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração, impõe-se a sua nulidade, com base no mencionado artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF-BA/99.

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

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

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF, nos termos do art. 169, I, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/2018, no qual deve ao fato da egrégia instância ulterior ter desonerado totalmente o contribuinte recorrido, julgando pela Nulidade do presente Auto de Infração.

Verifico que a autuação teve como fulcro exigir “...multa percentual sobre o ICMS que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, adquiridas para fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de março, junho, outubro a dezembro de 2016; janeiro a dezembro de 2017; janeiro a março, setembro e outubro de 2018; março a

dezembro de 2019, (Infração 07.15..05).

Ao compulsar os autos, o recorrido defendeu em sua peça impugnatória, acolhida pela JJF, que o Autuante procedeu de forma irregular ao lavrar a autuação em tela, *“realizando a cobrança de ICMS por antecipação total, referente recolhimento a menos o ICMS devido por antecipação parcial, sendo exigidos valores relativos à multa de 60%, considerando as saídas tributadas computado em denúncias espontâneas e parcelamentos, bem como, valores cobrados em Autos de Infração”*.

Entendo, de início, caber a nulidade suscitada pela impugnada, passíveis de insegurança jurídica, alegando equívoco do autuante em não computar diversas Denúncias Espontâneas e Autos de Infração com parcelamentos efetuados.

A decisão de piso trouxe toda a explicação dos autos (232892.0254/18-7, 232892.0256/18-0, 232892.0309/18-6, 232892.0310/18-4, 089643.0019/18-7, 089643.0033/18-0, 089643.0057/19-4 e 089643.0018/17-2), pontuando, que conforme previsão do art. 95 do RPAF/BA, o contribuinte pode, antes do início de qualquer procedimento fiscal, procurar espontaneamente a repartição fazendária para comunicar irregularidade ou recolher tributo não pago na época própria, sendo que as comprovações, exclui-se a multa a que corresponda na falta confessada, de acordo com o art. 98 do mesmo Regulamento.

Verifica-se também, que a multa já está exposta nos autos lavrados e reconhecida pelo contribuinte através de seu parcelamento, portanto, tais lançamentos já incluem a exigência de multa por descumprimento de obrigação principal, o que não fica comprovado no presente processo, que os valores apurados pelo autuante não se referem ao mesmo período e documentos fiscais dos lançamentos anteriores, pois não é razoável a Fiscalização apurar o imposto para um Auto de Infração, e depois cobrar multa por recolhimento a menos da antecipação parcial sobre os mesmos documentos que não sabemos se são os mesmos desta autuação ora discutida.

Com base no *quantum* analisado pela JJF, constata-se uma série de inconsistências que ferem frontalmente o fulcro da autuação. Neste sentido, me alinho aos argumentos trazidos pela colenda JJF, haja vista que os requisitos legais não foram cumpridos ao rigor da legislação que rege o correto Procedimento Administrativo Fiscal.

Vale aduzir, que ao verificar a existência de erros ou falhas no fulcro da autuação ou mesmo incerteza no cumprimento dos procedimentos e até mesmo nos documentos, onde o contribuinte foi autuado fica complicado manter esta autuação ou prosseguimento dos atos praticados conforme se demonstra. Desse modo, é de clareza solar a ofensa configurando inexigibilidade da multa aplicada, para com isto implicar em insegurança e irregularidade apontadas na autuação fiscal.

Como se vê, não merece reparo a Decisão recorrida, pois as informações trazidas pelo autuante se apresentam de maneira bastante indiferente e não oferecem meios que possam ser utilizados com segurança em termos de convicção de manutenção da autuação, pois como bem explicou a JJF, *“parte do valor do imposto que integrou a base de cálculo da multa aplicada já tinha sido parcelada, antes do início da ação fiscal. Parte da base de cálculo (ICMS antecipação parcial não recolhido tempestivamente), teve recolhimento por meio de parcelamentos efetivados por Denúncias Espontâneas, tendo assim, aqui também neste momento, “... ainda, as Denúncias Espontâneas relacionam notas fiscais que não estão contidas no levantamento da base de cálculo, que foi objeto da aplicação da multa. Tudo isso, dificulta sobremaneira o saneamento do processo, tendo em vista que os fatos ocorridos, passíveis de serem considerados infração à legislação tributária, cometidas pelo contribuinte, não correspondem à acusação, implicando na incerteza da constituição da base de cálculo (ACÓRDÃO CJP Nº 0220-12/20)”*.

Em consulta a este acórdão citado, o conselheiro desta CJP (Eduardo Ramos de Santana), manteve a autuação julgada Nula pela 2ª JJF, no qual teve o entendimento, o relator de 2ª Instância, que *“...Descrição da infração base de cálculo constituída a partir do montante de imposto não recolhido. Documentos juntados com a defesa, comprovam que parte da base de cálculo da*

multa aplicada, em decorrência do não recolhimento do imposto, foi parcelada mediante Denúncia Espontânea. Informação fiscal demonstra divergência entre o fato apurado e o enquadramento legal da infração. Insegurança na constituição da base de cálculo e valor da multa aplicada. Inexistência de elementos suficientes para se determinar a infração...”, tendo assim, nesta autuação, o mesmo fato para anulação.

Assim, constato também a necessidade de renovação fiscal, ante comprovada ocorrência de vício insanável, diante da ausência de formalidades essenciais, resultando a nulidade do lançamento de ofício, com estrita consonância com o artigo 18, IV, “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, o qual prevê tal medida, quando o lançamento não contiver elementos suficientes na determinação, com segurança, da infração e do infrator.

Concluo que o Auto de Infração é NULO em absoluto, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para manter inalterada a Decisão recorrida na sua inteireza.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto, e manter a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº **284119.0008/20-1**, lavrado contra **JOSÉ MAURÍCIO SOARES**. Recomenda-se a necessidade de renovação fiscal, ante comprovada ocorrência de vício insanável, diante da ausência de formalidades essenciais, a salvo das falhas apontadas.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de outubro de 2021.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO OLIVEIRA PINHO - RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS