

**A. I. Nº** - 284119.0008/20-1  
**AUTUADO** - JOSÉ MAURÍCIO SOARES  
**AUTUANTE** - JURACI LEITE NEVES JÚNIOR  
**ORIGEM** - INFAZ CENTRO NORTE  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 15/06/2021

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0062-03/21-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. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O 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. Requer a nulidade do 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. Entende que os roteiros normais de fiscalização não foram atingidos na sua plenitude, dando margem para nulidade do Auto de Infração objeto da discussão, conforme prevê a Súmula CONSEF nº 05. Caso a preliminar não seja acatada, diz que resta discutir o mérito da autuação fiscal.

Alega que após minuciosa análise da documentação que instrui o Auto de Infração, percebe-se 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.

Sobre a competência 04/2018, diz que houve Denúncia Espontânea referente ao ICMS Antecipação Parcial correspondente às notas fiscais emitidas no mencionado mês. Com isso, os valores confessados na referida Denúncia foram alvo de parcelamento, os quais devem compor a base de cálculo para aplicação da multa.

Em relação aos meses de julho e agosto de 2018, alega que, igualmente, o Autuante não se atentou para a existência de denúncias espontâneas que culminaram no parcelamento dos débitos confessados.

Ressalta que referente aos mencionados meses, foram lavrados os Autos de Infração de números 2328920254/18-7 e 232892.0310/18-4, ambos declarados nulos, inclusive havendo o reconhecimento do próprio Autuante na documentação que instrui o presente Auto de Infração.

Transcreve o art. 138 do CTN, acrescentando que o objeto da infração é aplicação de penalidade sobre valores confessados através de denúncias espontâneas ou Autos de Infração lavrados anteriormente, caracterizando o *bis in idem*, fato rechaçado no Direito Tributário. Dessa forma, pede a nulidade da autuação fiscal.

Apoiado nos argumentos expostos e nas provas documentais acostadas aos autos, requer a nulidade do presente Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal às fls. 38 a 41 dos autos. Registra que a defesa não apresentou a peça defensiva em formato editável (word) consoante determina o artigo 8º do RPAF-BA/99, que transcreveu.

Reproduz a acusação fiscal e diz que o contribuinte foi intimado via DT-e nas seguintes oportunidades:

Código Mensagem:155860. Ciência em 13/04/2020. Livros e documentos;

Código Mensagem:157693. Ciência em 29/04/2020. Livros e documentos. 2ª Intimação;

Código Mensagem:155868. Ciência em 13/04/2020. Sped/Contábil;

Código Mensagem:157691. Ciência em 29/04/2020. Sped/Contábil. 2ª Intimação;

Código Mensagem:155864. Ciência em 13/04/2020. Sped/Fiscal;

Código Mensagem:157692. Ciência em 29/04/2020. Sped/Fiscal. 2ª Intimação;

Código Mensagem:160513. Ciência em 01/06/2020. Retificação dos Sped/Fiscal;

Código Mensagem:163225. Ciência em 29/06/2020. Termo de Prorrogação de Fiscalização.

Também reproduz a alegação do autuado requerendo a nulidade da autuação. Diz que tal argumento não procede; a base de cálculo das notas fiscais objeto da cobrança deste auto de infração estão perfeitamente 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).

Acrescenta que o auto de infração não enseja em qualquer violação ao devido processo legal e à ampla defesa do contribuinte, tendo o sujeito passivo exercido plenamente seu direito ao contraditório e a ampla defesa, inclusive adentrando no mérito, numa prova cabal de que a acusação fiscal foi perfeitamente entendida pelo autuado, visto que as infrações foram devidamente tipificadas e documentadas, sendo os seus demonstrativos claros e inteligíveis. Assim sendo, não acata os argumentos deste item.

Quanto ao mérito, diz que a defesa alega que no cálculo da antecipação parcial não foram computados alguns parcelamentos. Entende que esta alegação não procede porque no próprio corpo do auto de infração indica quais os parcelamentos foram aproveitados e na planilha acima indicada, na aba 03 (Parcelamentos) tem a memória de cálculo do cômputo destes. Cita os parcelamentos invocados pela defesa:

- a) Mês de 04/2018 no valor de R\$ 73.123,64;
- b) Mês de 07 no valor de R\$142.395,65;

- c) Mês de 08/2018 no valor de R\$133.026,62;
- d) Meses de 07 e 08/2018 autos de infração julgados nulos de nº 2328920254187 e 2328920310184;

Em relação aos parcelamentos acima citados, referentes aos meses de 04, 07 e 08 de 2018, entende ser inócua a alegação defensiva, por motivo de que os referidos meses e as notas fiscais que lhes compõem não foram objeto de lançamento no auto de infração.

Quanto aos autos de infração julgados nulos referentes aos meses de 07 e 08 de 2018, segue o mesmo entendimento anterior. As notas fiscais que lhes compõem não foram objeto de cobrança.

Por tudo que fora exposto, afirma que a defesa não apresentou elementos relevantes que pudessem reduzir a imputação, mantém a autuação requerendo a esta Corte Administrativa de Julgamento Fiscal – CONSEF que julgue o presente auto de infração.

## 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.

Observe 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 CJF Nº 0220-12/20).

Observo 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 284119.0008/20-1, lavrado contra JOSÉ MAURÍCIO SOARES

Esta Junta de julgamento Fiscal, recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a” item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala virtual das Sessões do CONSEF, 11 de maio de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA