

A. I. Nº - 206837.0027/19-1
AUTUADO - INDUWAL COMÉRCIO DE MATERIAIS INDUSTRIAIS LTDA.
AUTUANTE - RAIMUNDO SANTOS LEAL
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 20/08/2021

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0117-03/21-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar. Refeitos os cálculos mediante revisão realizada pelo autuante, o débito originalmente apurado ficou reduzido. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 06/12/2019, refere-se à exigência de R\$140.174,30 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

Infração 01 - 07.01.01: Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015; janeiro a agosto e outubro a dezembro de 2016.

Em complemento, consta a informação de que se trata de ICMS referente à Substituição Tributária Solidária não recolhido pelo Contribuinte cujos itens detalhados de mercadorias estão relacionados nos Anexos 19, 20 e 21. Foi verificado que muitos dos itens de mercadorias não tiveram a Situação Tributária (ST) informada pelo Contribuinte nos registros da EFD, sendo necessário a identificação e correção de cada um dos exercícios auditados, considerando o Anexo 1 do RICMS-BA, sendo também considerado a descrição de mercadoria e o Código de NCM. Após a realização dos cálculos foi apurado o valor devido, sendo abatido o valor recolhido, conforme pode ser verificado nas planilhas de apuração elaboradas.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação às fls. 60 a 69 do PAF. Inicialmente, destaca que nos fatos descritos no próprio corpo do auto de infração em epígrafe, observa-se que o Autuante aduz também que houve a lavratura de outro Auto nº 206837.0026/19-5, elencando, entre outras infrações, a de nº 11 (07.01.01) – ICMS apurado referente a Substituição Tributária Solidária não recolhido.

Observa que a exigência fiscal em questão padece de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, considerando que houve cobrança em duplicidade.

Ressalta que nos períodos fiscalizados (2014, 2015 e 2016) estava credenciado em recolher a antecipação do imposto até o dia 25 (vinte e cinco) do mês subsequente às suas entradas, nos termos do § 2º do artigo 332 do RICMS/BA, devendo, assim, o imposto ser calculado mensalmente e não por operação.

Diz que mesmo se tratando de mercadorias referentes a notas fiscais distintas, não cabia ao autuante apurar e cobrar eventual diferença de antecipação tributária de mercadorias provenientes de outra unidade da Federação em duas exigências fiscais distintas, com papéis de trabalhos separados, desviando por completo os roteiros habituais de fiscalização, considerando que o recolhimento era efetuado mensalmente e não por operação.

Dessa forma, a duplicidade da cobrança representa uma nulidade do auto de infração em epígrafe por falta de certeza para se determinar com segurança a infração nos termos do art. 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF-BA.

No mérito, alega que o autuante ignora as reduções de base de cálculo do imposto em questão, haja vista que muitas mercadorias relacionadas no levantamento fiscal estão contempladas nos anexos I e II do Convênio ICMS 52/91, e nos termos do art. 266, inciso I do RICMS-BA/2012, as operações sofrem redução de base de cálculo que deve ser considerada na apuração do imposto antecipado, bem como, não é considerado o valor total pago mensalmente com código de receita 1145, padecendo, assim, motivos para sustentar a infração, conforme extratos de pagamentos de DAE e planilhas em meio magnético que anexou. Requer seja julgado nula a ação fiscal pelos motivos de fato e de direito que passa a expor.

Repete a alegação preliminar de que a exigência fiscal em questão padece de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração. Isso porque, nos fatos descritos no próprio corpo do auto de infração em epígrafe, observa-se que o autuante aduz também que houve a lavratura do Auto de Infração nº 2068370026/19-5 elencando, entre outras infrações, a de nº 11 (07.01.01), ICMS apurado referente a Substituição Tributária Solidária não recolhido.

Conclui que a duplicidade da cobrança representa uma nulidade do auto de infração em epígrafe por falta de certeza para se determinar com segurança a infração nos termos do art. 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF-BA.

Diante do exposto, indaga:

- A. Como pode verificar se houve o recolhimento a menos da antecipação total do imposto de produtos que sofrem substituição tributária provenientes de outras unidades da Federação, se o Fisco elabora papéis de trabalho (Auto de Infração nº 206837.0027/19-1 (Anexos 19, 20 e 21) e Auto de Infração nº 206837.0026/19-5 (Anexos 22, 23 e 24)) referentes aos mesmos períodos de fiscalização (meses) e não considera o valor total recolhido mensalmente.
- B. Quando o contribuinte recolhe o valor devido da substituição tributária por antecipação no dia 25 do mês subsequente à emissão do documento fiscal, nos termos do § 2º do artigo 332 do RICMS/BA, é possível apurar o recolhimento devido por operação ou a apuração é mensal.
- C. É possível apurar se houve um recolhimento a menos de substituição tributária por antecipação recolhido nos termos do § 2º do artigo 332 do RICMS/BA se o autuante não concentra no mesmo papel de trabalho as compras mensais e o valor total recolhido naquele mês.

Entende que o auto de infração padece de segurança, se não é possível constatar a infração imputada, padecendo, assim, de liquidez e certeza. Diz ser notório que os demonstrativos são imprecisos e padecem de elementos suficientes para determinar a infração, implicando cerceamento ao direito de defesa, segundo o entendimento da mais lúdima jurisprudência do CONSEF, ACÓRDÃO JJF Nº 0038-03/17, da 3ª JJF.

Reafirma que nos papéis de trabalho elaborados pelo autuante, houve cisão da cobrança em dois autos de infração distintos, quando a apuração e recolhimento é mensal. Comenta sobre os princípios da ampla defesa e do contraditório e diz ser mister que seja julgado nulo o auto de infração em questão, por falta de elementos para se determinar com segurança a infração e ofensa ao contraditório e ampla defesa na tipificação da exigência fiscal.

Quanto ao mérito, repete a alegação de que o autuante ignora as reduções de base de cálculo do imposto em questão, bem como, não considerou o valor pago mensalmente com código de receita 1145.

Também alega falta de motivo para o autuante proceder a cobrança, conforme ensinamentos do mestre Celso Antônio Bandeira de Mello, discorrendo sobre o princípio da motivação, e também, o saudoso mestre HELY LOPES MEIRELLES, em sua memorável obra “Direito Administrativo Brasileiro.

Comenta que a lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, e o art. 3º do CTN define o tributo como “prestação pecuniária, compulsória, cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Afirma que a validade e eficácia do ato administrativo estão condicionados a motivos reais, idôneos e existentes, carecendo de motivos para sustentar a infração em razão dos argumentos acima demonstrados, e conclui que não havia motivo para que o autuante exigisse a infração, pelo menos nos valores que ora contesta.

Por todo exposto e tudo o mais que consta dos autos, requer que este Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF julgue nulo o Auto de infração, acaso acolhidas as preliminares aduzidas, ou improcedente por falta de motivo, consoante as questões acima aduzidas.

O autuante presta informação fiscal às fls. 112 a 116 dos autos, esclarecendo que após a realização dos procedimentos de auditoria, em razão do montante apurado e conforme prevê a legislação, foi efetuado o desdobramento das irregularidades apuradas em 3 (três) Autos de Infração de números 2063837.0026/19-5; 206837.0028/19-8 e o 206837.0027/19-1, que é o objeto dessa informação fiscal e do PAF mencionado no cabeçalho.

Diz que o presente PAF é fruto da Infração 07.01.01 decorrente do ICMS apurado referente à Substituição Tributária Solidária, imposto não recolhido pelo Contribuinte, cujos itens detalhados de mercadorias estão relacionados nos Anexos numerados como 19, 20 e 21.

Como mencionado na “Descrição dos Fatos”, em outros 2 (dois) Autos foram objeto de exigência 16 (dezesseis) outras Infrações, sendo no AI 206837.0026/19-5, a saber: (1) 01.02.06 - Utilização de Crédito de Itens de Mercadorias objeto de Substituição Tributária por Solidariedade; (2) 01.02.11 - Utilização de Crédito NF-e Denegadas/Canceladas; (3) 01.02.39 - Utilização de Crédito não destacado em NF-e emitidas por Contribuintes inscritos no Simples Nacional; (4) 01.02.41 - Utilização de Crédito destacado a maior em NF-e em razão de erro na definição da alíquota prevista na legislação do ICMS; (5) 01.02.42 - Utilização de Crédito indevido decorrente de devolução de mercadorias objeto de substituição tributária vendida para contribuintes de fora do Estado; (6) 02.01.02 - ICMS Apurado decorrente de NF-e de Saídas não Escrituradas; (7) 03.02.04 - ICMS Destacado a Menor em NF-e de Saídas não Escrituradas; (8) - 03.02.07 - ICMS Apurado decorrente de NF-e de Saídas para não Contribuintes localizados em outros Estados; (9) 04.05.05 - Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - a das operações de entrada; (10) 04.05.09 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado a partir da Auditoria de Estoque Fechado com a identificação de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo exigido o imposto sobre a diferença de maior expressão monetária - das operações de entrada; (11) 07.01.02 - ICMS apurado referente a Substituição Tributária por Antecipação recolhido a menor pelo Contribuinte; (12) 07.15.05 - Multa relativa a recolhimentos não efetuados a título de Antecipação Parcial nas aquisições de mercadorias efetuadas fora do Estado; (13) 16.01.01 - Multa relativa a não escrituração de Notas Fiscais de Entradas identificadas a partir do confronto entre os registros constantes na EFD e nos registros obtidos no Sistema Nacional de NF-e; (14) 16.01.02 - Multa relativa a não escrituração de Notas Fiscais de Saídas identificadas a partir do confronto entre os registros constantes na EFD e nos registros obtidos no Sistema Nacional de NF-e; (15) 16.05.25 - Multa relativa a apresentação de DMA fora do prazo previsto pela legislação.

Menciona que, das infrações relacionadas, uma delas tem associação e menção nas alegações do autuado. No AI 206837.0028/19-8 tem a Infração 01.06.01.

Diz que na Informação Fiscal é objeto de apreciação a Infração 01 - 07.01.01, configurada e descrita como resultado do não recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior. Repete que o ICMS apurado referente a Substituição Tributária Solidária não recolhido pelo Contribuinte, cujos itens detalhados de mercadorias estão relacionados nos Anexos 19, 20 e 21.

Informa que na descrição dos fatos da Infração em questão, foi verificado que muitos dos itens de mercadorias não tiveram o Código da Situação Tributária (CST) informada pelo Contribuinte nos registros de EFD, sendo necessário a identificação e correlação considerando o Anexo 1 do RICMS-BA de cada um dos exercícios auditados, sendo também considerado a descrição da mercadoria e o Código de NCM. Após a realização dos cálculos foram apurados os valores devidos, sendo abatidos os valores recolhidos, conforme pode ser verificado nas planilhas de apuração elaboradas para cada um dos exercícios.

Quanto aos argumentos defensivos, diz que no primeiro bloco, o autuado efetua a transposição da descrição da Infração, seguido da contestação. Para dirimir as alegações de defesa serão pontuados os esclarecimentos necessários, antecedidos das considerações contidas na peça de defesa. É seguida a ordem de apresentação dos argumentos de contestação.

Acerca da alegação de duplicidade de cobrança de ICMS ST, uma no presente PAF e outra no Auto de Infração 0026/19-5 esclarece que o *software* de emissão de auto de infração efetuou, a segmentação das Infrações em diferentes autos em razão dos valores, mas que se constituem em um só procedimento de auditoria, sendo os dois outros Autos de Infração mencionados nas preliminares da Informação, assim como, apensado ao Auto de Infração, ver pág. 15 do presente PAF, um espelho com todas as infrações, respectivo Auto de Infração e valores apurados para cada Infração e em cada exercício examinado. No que concerne as Infrações envolvendo ST, mais adequado que as mesmas estivessem no mesmo Auto de Infração, mas o fracionamento é efetuado de modo automático pelo sistema de emissão de auto de infração.

Também esclarece que o presente PAF faz a imputação da infração relativa aos recolhimentos recorrentemente a menos, fruto da Substituição Tributária por Antecipação Solidária, conforme planilhas (Anexos 19, 20 e 21). Nas planilhas há o detalhamento por item de mercadoria e nota fiscal, com a apuração e confrontação com os recolhimentos realizados, considerando o Código de Receita 1.187 - ICMS Substituição Tributária por Operação.

Diferente do que afirma o autuado em suas alegações de defesa, os itens de mercadorias passíveis de Substituição Tributária por Antecipação Solidária têm o seu recolhimento por documento fiscal, ou seja, há a emissão de DAE para o respectivo documento fiscal. A aglutinação por mês possibilita a exigência de diferenças com um lançamento por mês no Auto de Infração, inclusive, pelo fato de que o sistema de emissão de Auto de Infração não permite inúmeros lançamentos com a mesma data de ocorrência para a mesma Infração.

Informa que a aglutinação por mês das aquisições de itens de mercadorias objeto de ST, considerando sempre a data de lançamento no livro de Entradas gerado a partir da EFD e semelhante procedimento no que concerne aos recolhimentos efetuados que nos relatórios de DAE apontam sempre o mês e ano de referência, mostra-se adequado e preciso, seja na geração de relatórios e sua confrontação com os dados e informações obtidas pelos diferentes sistemas de gestão tributária. No Auto de Infração 0026/19-1 Infração 11 - 07.01.02, mencionado pelo Autuado, que inclusive apensa uma cópia, tem-se o exame dos lançamentos decorrentes de Substituição Tributária Antecipação Total (código de receita 1.145), cuja apuração é mensal, com recolhimento até o dia 25.

Para as operações de aquisições de mercadorias passíveis de ST, foi verificado, com base na EFD e no sistema Integra, a pertinência dos valores calculados e recolhidos em relação aos valores apurados a partir dos procedimentos de auditoria, cujos dados e cálculos foram disponibilizados ao autuado nos respectivos anexos mencionados na descrição da Infração.

Diz que no presente PAF, o exame, como já mencionado, foi Substituição Tributária por Antecipação Solidária, como dito, com recolhimentos que devem ser realizados por documento fiscal e com a utilização do Código de Receita 1.187.

Afirma que no Auto de Infração em apreciação, se faz a cobrança de ICMS de NF-e, efetivamente escrituradas no livro de Entradas, mas que não tiveram o Código de Situação Tributária (CST) informado para todos os itens de mercadorias, conforme pode ser constatado nas informações prestadas pelo autuado na EFD, inibindo desse modo, a sua detecção inicial de itens de mercadorias passíveis de Substituição Tributária, inclusive, de modo complementar, quando o destaque de ICMS ST nas NF-e se fez pelo emitente, em valores inferiores ao que prevê a legislação do Estado da Bahia.

Repete que o autuado omitiu o código da Situação Tributária (CST) de itens de mercadorias passíveis de substituição tributária, e com isso inibiu inicialmente a identificação como passível de substituição, vindo a não realizar o recolhimento do ICMS devido e que foi objeto da Infração que conduziu a lavratura do AI 0027/19-1, assim como, da Infração 11 do AI. 0026/19-5.

Esclarece que são, efetivamente, duas infrações, descritas e configuradas no corpo de cada um dos autos de infração e que envolvem diferentes códigos de receita (1.145 e 1.187). Não há, portanto, duplicidade de cobrança, algo que pode ser constatado pela não repetição de NF-e nos mencionados Anexos de uma e de outra infração que trata de ST.

Distinto do que alega o autuado, ao efetuar a sistematização ou totalização por mês, como dito, há o lançamento por mês, mesmo nos casos da Infração, objeto do presente PAF, onde a apuração do ICMS devido deve ser realizado pelo Contribuinte, considerando cada documento fiscal.

Quanto à inobservância da redução da base de cálculo estabelecida na legislação, para os documentos fiscais relacionados em demonstrativos apensados à peça de defesa e constantes nas págs. 89 a 109, diz que a alegação padece de veracidade, ao tempo em que não apresenta nas planilhas produzidas os elementos necessários para demonstração da alegação efetuada.

Afirma que as planilhas apresentadas mencionam apenas o número de nota fiscal, o nome do emitente e as etapas adotadas para cálculo do ICMS por antecipação. No final do demonstrativo há uma coluna de “Observação” onde é sinalizado o tipo de item ou produto.

Ressalta que tal procedimento é insuficiente para dirimir se houve a não pertinente redução da base de cálculo, à medida em que, ao invés de mencionar item a item, tendo por base os Anexos que subsidiaram a Infração, o Autuado vem produzir, de modo restrito, informações em demonstrativos mensais, sem comparar e confrontar com os cálculos efetuados no levantamento fiscal. O esperado é que fossem utilizados os Anexos 19, 20 e 21, onde os documentos fiscais com itens passíveis de ST estão relacionados, com menção de todos os elementos que possibilitem a realização de exames e verificação.

Para que sustente a alegação de que não houve a redução da base de cálculo que aduz, é necessário que se façam presentes os elementos de prova do que é afirmado. Se for examinar os Anexos 19, 20 e 21 do Auto de Infração, pode ser constatado que houve redução de base de cálculo dos itens em que é devido a redução, conforme prevê a legislação, cuja identificação se fez a partir do NCM.

Lembra que nem todos os itens de mercadorias constantes em uma dada nota fiscal são passíveis de redução de base de cálculo, logo, é essencial considerar os itens de mercadorias, um a um, com procedeu o Autuante em todos os Anexos mencionados.

Diz que os Anexos produzidos na ação fiscal e que subsidiaram os cálculos do valor da Infração, de forma detalhada, relaciona todos os elementos por itens de mercadorias, com menção inclusive do NCM, elemento essencial para identificação da pertinência ou não da redução da base de cálculo, com base nos Anexos I e II resultante do Convênio 52/91.

Acrescenta que, tendo o autuado recebido de modo impresso e em planilha eletrônica os mencionados Anexos 19, 20 e 21, caberia para maior clareza e inclusive transparência e prova do que vem a afirmar na peça de defesa, utilizar os Anexos mencionados para identificar e apontar em quais itens de mercadorias e respectivas notas os cálculos efetuados não tiveram a devida redução de base de cálculo.

Informa que, de maneira amostral, reexaminou algumas das Notas Fiscais relacionadas nos demonstrativos apensados pelo autuado, tendo inclusive, alguma dificuldade para alguns documentos fiscais, porque houve divergência na identificação do número em relação aos dados constantes no Sistema Nacional e na EFD apresentada pelo autuado.

Assegura que nos reexames não foram identificadas inconsistências nos procedimentos de cálculo produzidos no levantamento fiscal que embasou os valores imputados na Infração. Para as notas fiscais relacionadas pelo autuado em seus demonstrativos, os valores foram similares, evidenciando o não adequado exame antes de relacionar documentos fiscais e alegar a não redução da base de cálculo.

Diz que o defendente aglutinou por documento fiscal, enquanto o levantamento fiscal, de modo transparente e adequado efetuou a apuração da ST devida por item de mercadoria considerando cada documento fiscal.

Reafirma que não identificou inconsistência no levantamento produzido e presente nos Anexos 19, 20 e 21, ao examinar e considerar as alegações do Autuado, mesmo não tendo o mesmo procedido da forma como dispõe o RPAF-BA, de modo que defende a permanência da Infração nos valores imputados.

Não concorda com a defesa quando argui a nulidade dos créditos apurados sob alegação de ausência de elementos para determinação de modo seguro a Infração, além de considerar o cerceamento de defesa.

Afirma que não identificou elementos de argumentação e prova quanto a afirmação de que não houve a redução de base de cálculo de itens de mercadorias objeto de ST. Efetuou o reexame de modo amostral, mesmo diante da maneira inadequada do Autuado em explicitar suas alegações de defesa. Considera o Autuante não haver elementos que ensejem a revisão dos valores imputados para a Infração, e diz que o presente PAF deve ser encaminhado ao CONSEF para exame e julgamento.

Para a sessão de julgamento, o defendente apresentou manifestação, informando que elaborou planilhas baseadas no levantamento do autuante, sendo corrigidos e apontados os erros de auditoria cometidos quais sejam: 1) o fiscal autuante não considera as reduções de base de cálculo previsto na RICMS-BA/2012; 2) no papel de trabalho referente ao exercício de 2016 (anexo 21), o autuante ao calcular o valor do ICMS-ST (ICMS St Calc) não deduz o valor do crédito de ICMS do produto (VI Cred Aud), majorando, assim, o valor do ICMS devido, e, por fim, 3) majora em inúmeros produtos das notas fiscais de entradas relacionadas a MVA, considerando os percentuais devidos previstos no Anexo 1 do RICMS-BA/2012 no momento dos respectivos fatos geradores.

Repisa que o autuante ignora as reduções de base de cálculo do imposto em questão apontadas no campo de observações de planilhas baseadas no levantamento elaborado pelo autuante em anexo, haja vista que muitas mercadorias relacionadas pelo autuante estão contempladas nos anexos I e II do Convênio ICMS 52/91, e nos termos do art. 266, inciso I, do RICMS/2012, as operações sofrem redução de base de cálculo que deve ser considerada na apuração do antecipaço do imposto,

bem como não é considerado o valor total pago mensalmente com código de receita 1145, padecendo, assim, motivos para sustentar a infração.

Acrescenta que no papel de trabalho referente ao exercício de 2016 (anexo 21), o autuante, ao calcular o valor do ICMS-ST (ICMS St Calc) não deduz o valor do crédito de ICMS do produto (VI Cred Aud), majorando, assim, o valor do ICMS devido. Relata, ainda, conforme especificamente apontado no campo de observações de planilhas baseadas no levantamento elaborado pelo autuante em anexo, o autuante majora em inúmeros produtos das notas fiscais de entradas relacionadas a MVA (Margem de Valor Agregado), considerando os percentuais devidos previstos no Anexo 1 do RICMS/2012 no momento dos respectivos fatos geradores.

Através das planilhas em anexo, baseadas nos demonstrativos elaborados pelo autuante e no seu roteiro de fiscalização, afirma que se pode perceber os graves erros na apuração do ICMS-ST acima apontado.

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, o autuado requer, acaso superado as preliminares aduzidas na defesa, que seja julgado improcedente o Auto de infração, por falta de motivo, consoante as questões aduzidas.

Considerando as alegações apresentadas na manifestação do autuado para a sessão de julgamento, informando que elaborou planilhas baseadas no levantamento efetuado pelo autuante, esta Junta de Julgamento fiscal deliberou por converter o presente processo em diligência à Infaz de origem (fl. 121) para o autuante prestar nova informação fiscal acerca das novas alegações defensivas e, se necessário, refazer os cálculos para excluir os documentos fiscais e valores comprovados.

Em atendimento ao solicitado, o Autuante prestou a “Informação Fiscal 2” às fls. 139/140, dizendo que tomando por base as planilhas iniciais que subsidiaram o Auto de Infração (anexos 19, 20 e 21), aliado às informações já presentes na peça de defesa inicial do Contribuinte, verificou a efetiva necessidade de revisão e ajuste das referidas planilhas.

Diz que foram gerados novos arquivos em Excel, mantendo as planilhas originais e procedendo as correções devidas para exame e manifestação do Contribuinte.

Sobre os itens objeto do pedido de diligência, informa que foram ajustados, no que concerne à redução da base de cálculo, em conformidade com a legislação do ICMS, inclusive os Anexos I e II do Convênio ICMS 52/91, tomando como parâmetro o código de NCM constante nos documentos fiscais e escrita fiscal gerada pelo Contribuinte. Diz que foi imputada a alíquota de 8,8% para efeito de cálculo da Antecipação Tributária. Os itens nessa situação tiveram o seu NCM e a alíquota *hachurada* em laranja.

Menciona que houve o cometimento da falha mencionada no ano de 2016, de ignorar o crédito de ICMS destacado, sendo corrigido o erro na nova versão. Diz que não identificou situações que ensejassem a revisão dos percentuais de MVA, tendo considerado o que dispõe a legislação e por base o NCM constante na escrita fiscal do contribuinte.

Quanto ao argumento do Autuado de que recolhimentos com o código de receita 1145 foram ignorados nos levantamentos fiscais, esclarece que a infração objeto do presente PAF trata da falta de recolhimento de ICMS por itens de mercadorias objeto de Antecipação Solidária – ST, ou seja, código de receita 1187. Informa que há outro Auto de Infração para o mesmo período que examinou e identificou omissões de recolhimento relativo à Substituição Tributária por Antecipação.

Informa que em atendimento à determinação desta 3ª Junta de Julgamento Fiscal encaminhou cópia da informação fiscal ao Defendente para exame e manifestação dos novos valores apurados para cada um dos exercícios.

Lembra que o Autuado recebeu todos os levantamentos e demonstrativos, desde o momento da ciência do Auto de Infração, conforme prevê a legislação. Diz que a exigência da Substituição

Tributária considera como referência o item de mercadoria e todos os seus elementos caracterizadores, e não a nota fiscal, como procedeu o Autuado em seus anexos.

Também informa que as mesmas planilhas que subsidiaram a lavratura do Auto de Infração são apensadas a esta informação fiscal, com a criação de uma nova ABA, onde são realizados os ajustes identificados como pertinentes, a partir do exame da peça de defesa complementar e do pedido de diligência. Os meses cuja procedência das alegações de defesa foi acatada integralmente, estão excluídos da nova ABA. (Planilhas às fls. 148 a 178 do PAF).

O Defendente apresentou manifestação às fls. 183 a 186 do presente processo. Informa que analisou os papéis de trabalho apresentados pelo Autuante, anexos à informação fiscal, e constatou que foi mantido de forma equivocada, MVAs utilizadas, porque o Autuante não considerou a redação do Anexo 1 do RICMS-BA/2012 à época dos respectivos fatos geradores.

Diz que apresenta, em anexo, demonstrativos baseados nos próprios papéis de trabalho fornecidos pelo autuante, apontando as notas fiscais e itens de mercadorias que foram consideradas MVAs superiores ao que prevê o Anexo 1 do RICMS-BA/2012 à época dos respectivos fatos geradores.

Observa, ainda, que na nota fiscal nº 3700, datada de 28/02/2015, a alíquota do crédito fiscal é de 12%, devendo ser considerado de crédito fiscal para fins de apuração e recolhimento do ICMS ST um crédito fiscal de R\$125,83 e não R\$100,10. Dessa forma, alega que falta motivo para o Autuante proceder a cobrança na forma pretendida, conforme ensinamento do mestre Celso Antônio Bandeira de Mello. Também menciona lições do Mestre Hely Lopes Meirelles.

Afirma que não havia motivo para que se exigisse qualquer valor da infração em questão, posto que é premissa exata que o Auto de Infração, ou Notificação Fiscal, que se embasam em motivos falsos, inexistentes ou mesmo inidôneos, são atos administrativos sem motivação, e assim, nulos.

Comenta sobre o lançamento do crédito tributário e diz que a lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado. A validade e eficácia do ato administrativo estão condicionados a sua prática em motivos reais, idôneos e existentes, carecendo de motivos que sustentassem a infração em razão dos argumentos apresentados.

Por todo o exposto e por tudo o mais que consta nos autos, requer que toda e qualquer intimação seja encaminhado ao Autuado por via postal ou DT-e, sob pena de nulidade do ato. Pede a improcedência do presente Auto de Infração. Juntou demonstrativos às fls. 187 a 218 do PAF.

O Autuante presta “Informação Fiscal 3” à fl. 221 dos autos. Faz uma síntese da manifestação apresentada pelo defendente e esclarece que tendo por base as planilhas corrigidas e ajustadas, e considerando o teor do pedido de diligência da 3ª JF, assim como, as demais manifestações do Autuado, e em especial as duas últimas, foram reexaminadas as alegações no que concerne a aplicação do percentual de MVA, assim como, as observações efetuadas de outra natureza, considerando o campo específico “Observações” criado nas mencionadas planilhas nos anexos presentes na peça de defesa de 22/12/2020.

Informa que foram acatadas as novas alegações apresentadas na última manifestação, com a consequente adequação e correção dos valores para os exercícios de 2014 e 2015, cujo quadro que elaborou retrata os ajustes efetuados, considerando os valores originais do Auto de Infração e das alterações constantes na Informação Fiscal 2. Nesta informação fiscal 3, o total do débito ficou reduzido para R\$39.522,44.

O defendente apresentou nova manifestação às fls. 226/227, suscitando a decadência de parte dos valores apurados nas planilhas constantes no PAF, fls. 187 a 218, alegando que foi apurado falta de recolhimento do ICMS por antecipação sobre fatos geradores anteriores a 06/11/2014.

Menciona a Súmula 12 do CONSEF e destaca que em relação aos tributos cujo lançamento ocorre por homologação, que é o caso do ICMS, o cálculo deve ser realizado conforme estabelece o art. 150, § 4º do CTN.

Diz que o presente Auto de Infração exige o recolhimento do ICMS por antecipação em períodos anteriores a dezembro de 2014 (cinco anos antes da ciência do contribuinte acerca do lançamento. Ou seja, exige imposto de período em que já havia decaído o direito da Fazenda Estadual em constituir o crédito tributário.

Por tudo quanto exposto, pede que seja reconhecida a decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 06/12/2014, e que toda intimação seja encaminhada diretamente ao contribuinte autuado.

O Autuante presta a informação fiscal 04 à fl. 230 do PAF. Diz que em razão da nova manifestação efetuada pelo Defendente (fls. 226/227), aduzindo a decadência de parte dos valores apurados sobre fatos geradores anteriores a 06/12/2014, considerando que a ciência do Auto de infração ocorreu em 06/12/2019.

Informa que reconhece a procedência da alegação apresentada, divergindo apenas no que concerne à data, considerando que a apuração dos valores devidos relativos à ST se faz mensalmente, de modo similar à apuração normal, tendo sempre o pagamento dos valores considerados devidos até o dia 25 do mês subsequente. Diz que foi produzida uma nova planilha apensada à informação fiscal, com a exclusão dos valores imputados no Auto de infração correspondente aos meses de janeiro a novembro de 2014.

Consta à fl. 234, o encaminhamento ao Defendente de cópia da informação fiscal e demonstrativos (fls. 230 a 232), concedendo o prazo de dez dias para a manifestação, constando o dia 12/04/2021 como data de ciência e de leitura da mensagem encaminhada por DT-e. Decorrido o prazo concedido, o Autuado não se manifestou.

Na sessão de Julgamento foi realizada sustentação oral por videoconferência pelo o advogado, Dr. Victor José Santos Cirino, OAB-BA Nº 22.097.

VOTO

O autuado alegou que mesmo se tratando de mercadorias referentes a notas fiscais distintas, não cabia ao autuante apurar e cobrar eventual diferença de antecipação tributária de mercadorias provenientes de outra Unidade da Federação em duas exigências fiscais distintas, com papéis de trabalhos separados, desviando por completo os roteiros habituais de fiscalização, considerando que o recolhimento era efetuado mensalmente, e não por operação.

Apresentou o entendimento de que a duplicidade da cobrança representa nulidade do auto de infração em epígrafe, por falta de certeza para se determinar com segurança a infração nos termos do art. 18, incisos II e IV, alínea “a” do RPAF-BA.

O autuante informou que após a realização dos procedimentos de auditoria, em razão do montante apurado e conforme prevê a legislação, foi efetuado o desdobramento das irregularidades apuradas em 3 (três) Autos de Infração de números 2063837.0026/19-5; 206837.0028/19-8 e o 206837.0027/19-1, que é o objeto dessa informação fiscal e do PAF mencionado no cabeçalho.

Consta à fl. 15 do presente PAF, planilha indicando o número de cada Auto de Infração lavrado, as inconsistências verificadas, o código de cada infração e os exercícios fiscalizados, encontrando-se assinatura de preposto do autuado comprovando que recebeu cópia da mencionada planilha.

Conforme esclarecimentos do autuante, no Auto de Infração 0026/19-1, a Infração 11 - 07.01.02, se refere a lançamentos decorrentes de Substituição Tributária Antecipação Total (código de receita 1.145), cuja apuração é mensal, com recolhimento até o dia 25.

No presente PAF, o exame é relativo à Substituição Tributária por Antecipação Solidária, com recolhimentos que devem ser realizados por documento fiscal e com a utilização do Código de Receita 1.187.

As duas infrações descritas e configuradas no corpo de cada um dos autos de infração, envolvem diferentes códigos de receita (1.145 e 1.187), inexistindo duplicidade de cobrança, algo que pode ser constatado pela não repetição de NF-e nos Anexos de cada infração que trata de ST.

Observo que o art. 40 do RPAF/BA, estabelece que o autuante poderá lavrar mais de um auto de infração relativo ao mesmo período fiscalizado, de modo a facilitar o exercício da ampla defesa e o deslinde da questão. Ou seja, “em casos especiais” o Auditor Fiscal pode lavrar de mais de um Auto de Infração relativo ao mesmo período fiscalizado.

Não houve prejuízo ao defendente, porque a indicação das infrações e a descrição dos fatos no presente Auto de Infração foram efetuadas de forma compreensível, foram indicados os dispositivos infringidos e a multa aplicada relativamente à irregularidade apurada, não foi constatada violação ao devido processo legal e à ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos.

Entendo que deve ser superada a alegação defensiva e não se decretar a nulidade da autuação, haja vista que não foi constatado qualquer prejuízo à defesa, o autuado tomou conhecimento de todos os lançamentos efetuados, conforme se pode constatar nas planilhas acostadas aos autos, inexistindo o alegado cerceamento ao direito de defesa, e o contribuinte tem condições de acompanhar normalmente o deslinde de todas as questões suscitadas. Assim, concluo que não deve ser decretada nulidade do presente lançamento.

No mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, nos meses de janeiro de 2014 a dezembro de 2015; janeiro a agosto e outubro a dezembro de 2016. Infração 07.01.01.

Nas aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não havendo convênio ou protocolo que preveja a retenção do imposto pelo remetente, e não sendo previsto o pagamento do tributo no posto fiscal de fronteira, cabe ao destinatário efetuar a antecipação do imposto no prazo regulamentar.

O defendente alegou que o autuante ignorou as reduções de base de cálculo do imposto em questão, haja vista que muitas mercadorias relacionadas no levantamento fiscal estão contempladas nos anexos I e II do Convênio ICMS 52/91, e nos termos do art. 266, inciso I do RICMS-BA/2012, as operações sofrem redução de base de cálculo que deve ser considerada na apuração do imposto antecipado, bem como, não é considerado o valor total pago mensalmente com código de receita 1145.

Indagou se é possível apurar se houve um recolhimento a menos de substituição tributária por antecipação, recolhido nos termos do § 2º do artigo 332 do RICMS/BA, se o autuante não concentra no mesmo papel de trabalho as compras mensais e o valor total recolhido naquele mês.

O autuante informou que muitos dos itens de mercadorias não tiveram o Código da Situação Tributária (CST) informada pelo Contribuinte nos registros de EFD, sendo necessário a identificação e correlação considerando o Anexo 1 do RICMS-BA, de cada um dos exercícios auditados, e considerou a descrição da mercadoria e o Código de NCM. Após a realização dos cálculos, foram apurados os valores devidos, sendo abatidos os valores recolhidos, conforme pode ser verificado nas planilhas de apuração elaboradas para cada um dos exercícios.

Também informou que nos Anexos 19, 20 e 21 do Auto de Infração, pode ser constatado que houve redução de base de cálculo dos itens em que é devido a redução, conforme prevê a legislação, cuja identificação se fez a partir do NCM. Disse que examinou as planilhas anexadas aos autos pelo defendente, analisou as notas fiscais relacionadas na defesa, e constatou o autuado aglutinou por documento fiscal, enquanto o levantamento foi efetuado por item de mercadoria constante em cada NF. Houve divergência na identificação do número e dados constantes nos arquivos Sintegra e EFD apresentados pelo Contribuinte.

Observo que em relação às operações com mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, deve ser observada a legislação no curso do tempo, especialmente as regras consubstanciadas em Convênios ou Protocolos, bem como, no RICMS/BA, para fins de atribuição da chamada responsabilidade pelo recolhimento do tributo.

No demonstrativo elaborado pelo autuante, constam os dados relativos ao número de cada nota fiscal, data, valor, imposto creditado, base de cálculo para antecipação, MVA, alíquota, ICMS a recolher, valor recolhido, ICMS devido. Neste caso, entendo que existem elementos suficientes para confirmar a realização das operações em nome do autuado, ficando caracterizado que houve a realização de operações sujeitas à substituição tributária.

Em relação ao cálculo do imposto relativo à antecipação tributária, na apuração do tributo devido são deduzidos os créditos destacados no documento fiscal, ou seja, o imposto a ser antecipado será calculado aplicando-se a alíquota estabelecida para as operações internas sobre a base de cálculo prevista na legislação, e do valor do imposto resultante será deduzido o tributo de responsabilidade direta do remetente pela operação própria, destacado na documentação fiscal.

Considerando as alegações apresentadas pelo autuado, informando que elaborou planilhas baseadas no levantamento efetuado pelo autuante, esta Junta de Julgamento fiscal encaminhou o presente processo em diligência à Infaz de origem (fl. 121), solicitando que o autuante analisasse as alegações defensivas, e se necessário, refizesse os cálculos para excluir os documentos fiscais e valores comprovados pelo defendente.

Foi prestada a Informação Fiscal 2, descrevendo as providências adotadas acatando parcialmente as alegações do Autuado, e na Informação Fiscal 3 foram acatadas novas alegações defensivas apresentadas em nova manifestação, sendo corrigidos os valores e elaborada uma planilha retratando os ajustes efetuados, considerando os valores originais e as alterações constantes na Informação Fiscal 2, apurando o débito total de R\$39.522,44.

Na manifestação apresentada após a Informação Fiscal 3, o defendente não contestou os dados numéricos apurados pelo autuante, mas suscitou a decadência de parte dos valores apurados nas planilhas constantes no PAF (fls. 187 a 218), alegando que foi apurado falta de recolhimento do ICMS por antecipação sobre fatos geradores anteriores a 06/11/2014. Mencionou a Súmula 12 do CONSEF, e destacou o que estabelece o art. 150, § 4º do CTN.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, *“O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”*.

O § 4º estabelece que, *“se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”*. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, *“o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*.

O entendimento que vem prevalecendo, é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte”.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda,

casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação.

De acordo com a descrição dos fatos, foi constatado que muitos dos itens de mercadorias não tiveram a Situação Tributária (ST), informada pelo Contribuinte nos registros da EFD, sendo necessário identificação e correção de cada um dos exercícios auditados, considerando o Anexo 1 do RICMS-BA. No levantamento fiscal constam os dados relativos aos documentos fiscais, além colunas apurando os valores relativos ICMS ST calculado, Valor devido, valor recolhido e Diferença a recolher.

Observa-se que se trata de imposto apurado por meio da Escrituração Fiscal do Contribuinte, apurando ICMS DEVIDO, e o consequente recolhimento a menos, neste caso, houve débito declarado com efetivação de pagamento parcial do valor devido, o que enseja aplicação do § 4º, do art. 150 do CTN.

Vale ressaltar, que conforme Súmula nº 12 deste CONSEF, “*Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração*”.

No presente processo constam os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2014, e o Auto de Infração foi lavrado em 06/12/2019, tendo como data de ciência 09/12/2019. Neste caso, os fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2014 foram atingidos pela decadência, de forma que os créditos tributários lançados nestes meses ficam extintos, consoante a regra do art. 156, inciso V do CTN.

Na Informação Fiscal 4, o Autuante disse que foi produzida uma nova planilha apensada à informação fiscal, com a exclusão dos valores imputados no Auto de infração correspondentes aos meses de janeiro a novembro de 2014, alcançados pela decadência.

Acatando as conclusões do autuante à fl. 230 do PAF, considerando que os fatos geradores ocorridos entre janeiro e novembro de 2014 foram atingidos pela decadência, com a exclusão dos mencionados meses, o débito originalmente apurado fica reduzido para R\$26.539,96, conforme quadro abaixo elaborado com base no levantamento da revisão fiscal realizada pelo autuante:

	2014	2015	2016	
JAN		653,84	195,45	
FEV		949,49	285,44	
MAR		3.790,63		
ABR		1.784,08	267,46	
MAI		2.526,55		
JUN				
JUL		2.975,57	116,91	
AGO		1.433,72		
SET		1.648,19		
OUT		2.465,84		
NOV				
DEZ	6.916,26	530,53		DÉBITO TOTAL
TOTAL	6.916,26	18.758,44	865,26	26.539,96

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206837.0027/19-1**, lavrado contra **INDUWAL COMÉRCIO DE MATERIAIS INDUSTRIAIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$26.539,96**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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, 27 de julho de 2021

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA