

**A. I. Nº.** - 269616.0013/19-8  
**AUTUADO** - CAF – CRYSTAL ÁGUAS DO NORDESTE LTDA.  
**AUTUANTES** - JOSÉ MACEDO DE AGUIAR e WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 07/10/2021

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0148-03/21-VD**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS PARA CONTRIBUINTE ESTABELECIDOS NO ESTADO DA BAHIA. Ajustes realizados em sede de diligência fiscal realizada pelo Autuante, reduz o valor originalmente lançado. Infração parcialmente caracterizada. Não acatadas as nulidades suscitadas. Não acolhido pedido de redução ou cancelamento da multa aplicada. Indeferido pedido de perícia técnica. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 13/04/2019, exige ICMS no valor de R\$1.050.765,47, acrescido da multa de 60%, pela retenção e o consequente recolhimento do imposto a menos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações interestaduais realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, devido à utilização de MVA inferior à prevista na legislação, nos meses de maio de 2014 a maio de 2016, maio a julho de 2017 (Infração 08.07.02).

O sujeito passivo apresenta impugnação fls.41/61, através de advogados, procuração fl. 63. Registra a tempestividade de sua peça defensiva. Transcreve a infração que lhe foi imputada, com o respectivo enquadramento legal. Diz apresentar impugnação, pelas razões de fato e de direito a seguir aduzidas.

Declara nos termos do art. 425, IV, do CPC/2015, que as cópias reprográficas anexadas são legítimas e fazem a mesma prova que as originais. E, desde já, protesta para que seja intimada, da inclusão em pauta de julgamento do presente processo, para fins de sustentação oral.

Observa que o crédito tributário exigido, além de nulo, está totalmente improcedente, conforme se verá pelas razões jurídicas que passa a expor.

Reproduz o art. 196 do CTN e o Decreto nº 7.629/99, art. 28, § 1º, para sustentar que o Auditor Fiscal não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, apresentando vícios, geradores da nulidade, vez que segundo descrito no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 501313/19, sem, contudo, apresentar a mesma à Impugnante, quando da ciência do lançamento fiscal, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a sua fiscalização ou acerca da existência de prorrogação. Bem como, inviabiliza a constatação se o Auditor Fiscal, descrito como Autuante, estava designado para promover a atividade fiscalizatória e se o período autuado foi o mesmo indicado para ser fiscalizado. Diante desse contexto observa que as referidas situações geram a nulidade do lançamento fiscal, consoante o art. 18 do RPAF, por ofensa ao art. 2º, § 1º, também do RPAF/99.

Enfatiza que a atividade administrativa de lançamento do crédito tributário é vinculada, devendo o agente do Fisco sujeitar-se, às disposições legais, sob pena da sua inobservância viciar o ato praticado (art. 142, parágrafo único, do CTN). Cita doutrina e jurisprudência sobre o tema.

Conclui pela declaração de nulidade do lançamento fiscal, por ausência dos elementos essenciais e necessários à sua validade jurídica, decorrente da incerteza quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da fiscalização, omissões que conduzem a nulidade do procedimento fiscal.

Entende que os princípios destacados no art. 2º do Decreto nº 7.629/99 (RPAF/99), estão sendo violados. Aduz que os requisitos para liquidez do auto de infração é a apresentação de todos os dados tendentes à comprovação do valor exigido, através da apresentação minuciosa da descrição da infração e dos documentos que a comprove. Ao não proceder desta forma, o Autuante afronta os princípios da motivação, legalidade, segurança jurídica e verdade material, impedindo, assim, o exercício pleno do contraditório e da ampla defesa.

Explica que o Autuante, para comprovar sua assertiva de que “utilizou MVA inferior ao previsto”, apresentou planilha contendo o número da nota fiscal, a descrição dos produtos, valores de base de cálculo, valores do ICMS ST e o ICMS autuado. Nesse contexto, o Auto de Infração está desprovido de qualquer elemento que assegure um juízo de valor ou apresente certeza jurídica aos valores/dados apresentados.

Isso porque: 1) sendo a acusação de utilização a menor de MVA, caberia ao Autuante apresentar a MVA correta e a utilizada pela Impugnante, fazendo a composição do suposto valor devido. Contudo, assim não procedeu. Da planilha fiscal apresentada, vislumbra apenas o número da nota fiscal, a descrição dos produtos, valores de base de cálculo, valores do ICMS ST e o ICMS autuado, sem o cotejo entre as MVA's; 2) não apresentou as notas fiscais indicadas, muito menos, as chaves de acesso. Desta forma, deixou de comprovar os dados indicados, bem como, o valor exigido, e por, por sua vez, a acusação fiscal.

Conclui que o cotejo entre as MVA's (utilizada pela fiscalização e pela Impugnante) e apresentação dos documentos que respaldaram a infração, é uma obrigação legal de extrema relevância, não uma faculdade da fiscalização, sobretudo quando a infração é falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença de alíquota. Assim, a planilha apresentada não é suficiente para provar da infração.

E antecipando-se a alegação da dispensa da apresentação por se tratar de documento fiscal pertencente e de posse da Impugnante, diz ser forçoso reforçar que a apresentação dos documentos que respaldam a infração é uma obrigatoriedade disposta em lei e não uma faculdade da fiscalização. Assim, a planilha apresentada, mesmo que elaborada com dados do contribuinte, não é suficiente para ser utilizada como prova da infração.

Observa que o Autuante apenas promoveu um levantamento de produto adquirido, conforme indica na planilha, mas não apresentou as notas fiscais pertinentes e muito menos as MVA's (fiscalização x utilizada pelo contribuinte). Aduz que o Auto de Infração da forma como foi apresentado não confere a segurança jurídica necessária para validade do lançamento.

Sobre o tema cita decisão do Tribunal Administrativo Tributário do Estado de Pernambuco (TATE), em caso análogo, se pronunciou no sentido de que apresentação dos documentos (planilhas) em mídia digital, não dispensa a fiscalização de entregá-los também em via impressa, evitando-se, desta forma, quaisquer erros e equívocos nos valores apresentados.

Entende que essa falha demonstra que o levantado apresentado pela fiscalização não é suficiente, pois a liquidez e certeza só se comprovam mediante a demonstração de todos os dados que compõe o valor exigido, uma vez que o ato administrativo, para ter validade e exigibilidade, deve estar revestido dos seguintes elementos: agente, objeto, forma, motivo e o fim.

Assevera que o Auto de Infração, para ser válido, tem que ser claro, límpido, de modo tanto a provar o fato gerador, como correta e claramente tipificá-lo. E qualquer ambiguidade o invalida.

E para que se afaste por completo toda e qualquer confusão, e inexistam dúvidas, impõe-se demonstrar, cabalmente, o fato gerador que nada mais é do que a adequação do fato (desde que provado) à norma (art. 114 do CTN), e as respectivas bases de cálculo e alíquotas. Cita nesse sentido o art. 5º, LV, da Constituição Federal, o art. 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99, que

dispõe que são nulos os atos proferidos com preterição do direito de defesa e entendimento do Conselho da Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF) em Acórdão que reproduz.

Salienta que não se trata de meras incorreções ou omissões formais. Trata-se de omissão quanto aos requisitos de validade do lançamento e que invalida o trabalho fiscal, porque retira da Impugnante o seu direito de defesa.

Sobre o mérito, relata que discorre o Fisco, que a exigência fiscal tem por base a diminuição da base de cálculo na apuração do ICMS-ST, em virtude da utilização de MVA inferior a prevista na legislação, correspondente a operação com água mineral, o que veio a gerar recolhimento a menor do imposto.

Contudo, afirma que o argumento fiscal não procede, pelo simples fato de que promoveu o recolhimento do ICMS-ST considerando os valores de base de cálculo do ICMS-ST fixado pelas MVA's prevista na legislação baiana. Isso porque, faz parte da sua conduta, a reanálise de todas as operações realizadas no mês, com a finalidade de constar algum equívoco fiscal quanto à utilização da MVA. Observando falha, procede ao recálculo das notas fiscais de maneira a observar a MVA prevista na legislação e, se for o caso, realizar o complemento do ICMS ST. Após o recálculo tempestivo do ICMS-ST devido no mês, procedeu ao recolhimento do ICMS-ST complementar efetivamente devido e ora exigido. (CD - doc. 04).

Em outras palavras, diz que todos os equívocos, seja para mais ou para menos, foram corrigidos e o ICMS-ST recolhido correspondente aquele efetivamente devido.

Frisa que deve ser levado em consideração, que o procedimento de recálculo do ICMS-ST não gerou qualquer prejuízo ao Erário Público, já que recolheu o ICMS-ST efetivamente devido, independentemente de na nota fiscal ter sido o ICMS-ST informado a maior ou a menor. Ademais, afirma que a obrigação tributária decorre da lei e não da nota fiscal. E recolheu o ICMS-ST determinado pela Lei.

Apresenta entendimento que não se pode acolher a exigência fiscal, posto que, demonstra apenas interesse arrecadatório, desprezando os fatos e o direito, com o único objetivo de manter exigência de imposto devidamente pago.

Frisa que inexistente previsão legal, muito menos lógica jurídica, que sustente a exigência do pagamento de imposto já recolhido, mais multa e juros, lhe promovendo dano irreparável, ignorando a verdade material e até mesmo em afronta a Carta Magna, apenas para resguardar o poder de autuar, já que deixou de observar a existência de pagamento do complemento do imposto. Registra que ainda que o ICMS-ST tenha sido calculado originalmente errado na nota fiscal, o pagamento ao Estado foi corretamente. Sobre a matéria cita decisão do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco (TATE) que vem declarando a improcedência de auto de infração dessa natureza.

Nota que o processo administrativo tributário deve buscar a verdade dos fatos. E isto não é faculdade do fiscal, mas sim uma imposição legal. Desta forma, improcede a denúncia fiscal, posto que em nenhum momento essa verdade foi verificada, atentando contra o princípio da legalidade, ao lançar valores que fogem à realidade dos fatos.

Acrescenta que outro ponto que demonstra a improcedência da exigência fiscal decorre do fato de que há operações apontadas pela fiscalização que foram objeto de devolução (doc. 05). Elabora planilha associando a nota fiscal autuada à respectiva nota fiscal de devolução. Aduz que com a devolução dos produtos, torna-se insubsistente a exigência fiscal, diante da anulação da operação.

Aduz que mesmo diante da comprovação da insubsistência da exigência fiscal, ainda subsiste mais uma impropriedade, desta vez com relação às multas aplicadas no percentual de 60% sobre o valor principal.

Registra que duas razões afastam a possibilidade de aplicação de multa em tal patamar: (i) a ausência de comprovação de flagrante intuito de fraude a justificar a aplicação de multa em tela; e (ii) a exorbitância da penalidade aplicada, em violação ao princípio do não-confisco.

Significa dizer que, longe de haver fraude ou dolo do contribuinte, seu procedimento – perpetrado com amparo na mais lúdima boa-fé – foi completamente amparado pela legislação de regência atual e vigente, de sorte que, não se podendo exigir comportamento contrário da Impugnante, não pode a mesma ser penalizada por ter agido em estrito cumprimento do dever legal de seguir os regramentos de regência. Inexistindo o elemento subjetivo do tipo infracional, afasta-se a possibilidade de aplicação da multa, ou impõe-se sua exclusão, ou, quando menos, sua redução.

Afora isso (segunda questão), percebe-se que as multas aplicadas violam frontalmente o princípio da proporcionalidade e o princípio constitucional limitador do Poder de Tributar, qual seja, o do não-confisco, consagrado no art. 150, IV, da Constituição Federal.

Nesse contexto, em recente decisão, o Tribunal de Justiça de Pernambuco vem reduzindo a multa aplicada pelo Estado em patamares entre 20% e 30%.

Nesse mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal, proferidos inclusive em sede de controle concentrado (com efeitos vinculantes e erga omnes), consolidou seu entendimento, tanto pela possibilidade de aplicação do princípio da vedação de confisco às multas tributárias, quanto para estabelecer entre 20% e 30%, o parâmetro razoável a título de penalidade, superior ao qual se adentra na esfera do confisco.

Requer, de logo, o reconhecimento da improcedência da autuação, no que atine à multa fixada, ou, subsidiariamente, para sua redução a patamar razoável (entre 20% e 30%).

Acrescenta que deve ser levado em consideração também, o benefício da dúvida. O art. 112, do CTN é claro ao afirmar que em caso de dúvida a interpretação da norma jurídica deve favorecer ao contribuinte.

Requer o reconhecimento e declaração/decretação da nulidade e/ou improcedência do crédito tributário exigido no Auto de Infração, diante da impropriedade da exigência fiscal. Sucessivamente, pede, em não sendo acolhido o pedido anterior, seja reduzida ou mesmo afastada a multa aplicada, em respeito ao princípio da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco.

Requer, outrossim, que em caso de dúvida, se interprete a norma jurídica da forma mais favorável à Impugnante (art. 112 do CTN).

Protesta pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada aos autos de documentos, bem como a realização de perícia técnica, a fim de demonstrar a inexistência das irregularidades apontadas em seu desfavor.

Um dos Autuantes presta a informação fiscal fls.177/182. Reproduz a irregularidade apurada. Sintetiza os fundamentos da defesa. Afirma que, inobstante a ausência de alegações razoáveis reproduz trechos da defesa, que embora conheçam em profundidade o teor da autuação, argumenta no sentido de nulidade do lançamento.

Salienta que para não se alongar dentro dessas alegações preliminares e fora do mérito propriamente dito, o pedido de nulidade da impugnante sobre a comparação das MVAs utilizadas pelo fisco e pelo Autuado, como se as MVA's fossem um objeto estranho, e a fiscalização constatando uma diferença a cobrar, tivesse que elaborar um curso intensivo para ensinar a uma empresa do grupo Coca-Cola, como cumprir o que prevê a legislação, realmente excêntrica essas colocações acerca do pedido de nulidade do PAF, ao qual remete ao Conselho de Fazenda para melhor juízo de valor.

Adentrando a análise do mérito, diz que a impugnante reconhece a forma de cobrança do imposto, mas enfatiza que faz reanálise de todas operações e observado erros, realiza o

complemento do (ICMS ST (doc. 04), afirmando que ainda que o ICMS ST tenha sido calculado originalmente errado na Nota Fiscal, o pagamento ao Estado foi correto.

Afirma ter constatado no documento 04, que o CD estava vazio, e fez contato com a empresa recebendo via *e-mail*, o material, o qual passa a analisar.

Assevera que outra excentricidade do contribuinte é sobre as notas fiscais de devolução, a solicitação de nulidade total do auto de infração, informando que na planilha original que foi para empresa, constam 1284 linhas.

Afirma que com o material (Doc. 04) em mãos e de forma cuidadosa (mês a mês, individualmente), verifica se procede a alegação do contribuinte de equalização das diferenças.

a) Mês de dezembro de 2014: lança um valor de \$ 47.175,88, sem entrar no mérito das operações do contribuinte constata um recolhimento de \$ 49.240,44, verificado no sistema de arrecadação do corrente mês. Considera quitada a diferença.

b) Mês de janeiro de 2015: lança um valor de \$46.111,99, constata um recolhimento de \$40.668,37 e \$ 814,06, verificado no sistema de arrecadação do corrente mês, o que totaliza \$41.482,44, como explica com detalhe. (Operações mês abril de 2015), a empresa não pode compensar, restando uma diferença a cobrar no valor **\$4.629,55**, que deverá ser recolhido.

c) Mês de fevereiro de 2015: lança um valor de \$76.374,41, sem entrar no mérito das operações do contribuinte, constata um recolhimento de \$87.318,75 e \$489,58, verificado no sistema de arrecadação do corrente mês, considera quitada a diferença.

d) Mês de março de 2015: lança um valor de \$35.098,87, não encontra na planilha enviada pelo contribuinte, menção a nenhuma das notas fiscais objeto da cobrança da diferença e ratifica que o contribuinte não pode compensar. Mantém o valor do lançamento na íntegra **\$35.098,87**.

e) Mês de abril de 2015: lança um valor de \$3.902,05, a empresa faz uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS. Diz que se a empresa reteve ICMS a maior, tem que repassar ao Estado e não pode compensar, um pedido de restituição poderá ser feito por quem arcou com ônus. Mantém a cobrança no valor de **\$3.902,05**.

f) Mês de maio de 2015: lança um valor de \$57.777,40, a empresa tem notas fiscais de retorno (6230, 6249, 6251, 6292 de maio/15, no total de \$8.480,23) faz uma compensação indevida, com cálculos a maior de ICMS (vide relato de abril de 2015). Diz que, se a empresa reteve ICMS a maior, ela tem que repassar ao Estado e não pode compensar. Abatendo-se o valor lançado das notas fiscais de retorno dentro do mês de maio, fica um valor líquido de **\$49.297,17** (\$ 57.777,40 - \$ 8.480,23).

g) Mês de junho de 2015: lança um valor de \$130,73 (o mesmo calculado pela empresa, vide planilha), a empresa tenta fazer uma compensação indevida, com cálculos a maior de ICMS, o que não procede, diz que pagou a maior ao fisco, mantém a cobrança de **\$130,73**.

h) Mês de julho de 2015: lança um valor de \$4.017,85 (o mesmo calculado pela empresa, vide planilha), a empresa tenta fazer uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS, o que não procede, diz que pagou a maior ao fisco, mantemos a cobrança do valor de **\$ 4.017,85**.

i) Mês de agosto de 2015: lança um valor de \$ 21.336,02 onde estorna o valor da nota fiscal 7919 de 28/08/2015 no valor de \$4,20, totalizando agora, \$ 21.331,81. Aduz que, segundo a empresa e confirmado pela auditoria, essa nota fiscal é retornada pela nota fiscal 188 (vide planilha), e a empresa tenta fazer uma compensação indevida, com cálculos a maior de ICMS, o que não procede, mesmo assim, apura um valor de \$ 13.058,17 que deve abater do lançamento de \$1.331,81, ficando um valor a recolher de **\$ 8.273,66** (\$21.331,81 - \$ 13.058,17).

j) Mês de setembro de 2015: lança um valor de \$61.818,94 onde estorna o valor da nota fiscal 8261 e 8262 de 24/09/2015 no valor de \$ 32,94, com notas fiscais de retomo número 200 - 201 e 204 (vide planilha), totalizando agora \$ 61.786,00. Afirma que a empresa tenta fazer uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS, o que não procede (vide abril de 2015). A diferença que a

empresa pagou no recálculo do imposto (vide planilha) é de \$ 59.304,54, diminuindo esse valor da cobrança autuada líquida, já abatendo as notas de retorno (\$61.786,00 - \$59.304,54), totaliza o valor de **\$2.481.26**.

k) Mês de outubro de 2015: lança um valor de \$ 143.415,98 (o mesmo calculado pela empresa, vide planilha). Aduz que esta faz uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS, o que não procede (abril de 2015), acrescenta ao valor original de \$313.386,71, a quantia de \$136.704,50 (totalizando \$450.091,21 recolhidos). A diferença apurada é \$143.425,98, que abatida de \$136.704,50, resta **\$ 6.711,49**.

l) Mês de março de 2016: lança um valor de \$46.569,22 onde estornamos o valor da nota fiscal 11.359 de 01/03/2016 no valor de \$6,87, através da nota fiscal de retomo 281 (vide planilha anexa) totalizando agora \$46.562,35, como se pode vê na planilha da empresa, ela calcula uma diferença no valor de \$ 29.421,90, tenta fazer uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS, o que não procede (vide relato de abril de 2015). A diferença que pagou no recalcdo do imposto (vide planilha) é de \$27.206,74 ou seja o recolhido de \$359.790,89 - \$332.584,15 “apurado antes do recálculo” (em relação a devolução de mercadoria através da Nota Fiscal 298 no valor de \$2.215,16, referente a Nota Fiscal 14598 de fev-16, não acatamos já que estamos trabalhando estritamente com a retenção a menor, vide planilha anexa), diminuindo esse valor da nossa cobrança líquida, já abatendo as notas de retorno (\$ 46.562,35 - \$ 27.206,74), totaliza o valor de **\$19.355,61**;

m) Mês de abril de 2016: lança um valor de \$ 63.586,14 onde estorna o valor da nota fiscal 14683 e 14689 de 05 e 06 de abril de 2016 respectivamente, no valor de \$ 12.817,20, através das Notas Fiscais de retorno 339 e 342 (vide planilha anexa), totalizando \$ 50.768,94. Em relação a Nota Fiscal de retomo 358 de 08/04/2016 no valor de \$4.184,25, referente a nota de venda 11933 de 24/03/2016, não consta no levantamento fiscal. Frisa que o contribuinte faz uma compensação indevida abatendo valores de ICMS a maior e ainda, indevidamente também abate a Nota de retorno citada. Então partindo do valor líquido de \$ 50.768,94 e abatendo desse valor a quantia de \$27.086,49, que foi o valor efetivamente recolhido (“\$345.402,33 + \$ 27.086,49” gerou DAE de \$ 372.488,72, pago), sobrou um valor de **\$ 23.682.45**.

n) Mês de maio de 2016: lança um valor de \$ 7.822,40, a empresa emite uma nota fiscal de devolução número 599676, valor do imposto \$ 150,89, que não está no levantamento, depois tenta fazer uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS, o que não procede (diz que pagou a maior ao fisco, vide planilha da impugnante anexa em mídia), mantém a cobrança no valor devido de **\$ 7.822.40**, que deverá ser recolhido ao fisco da Bahia;

o) Mês de maio de 2017: lança um valor de \$185,29, a empresa pagou o ICMS ST da seguinte forma - Apurou \$ 174.574,53 adicionou a diferença apurada pelo fisco e pela empresa no mesmo montante, a saber: \$ 185,29 e reduziu as Notas Fiscais de devolução (44, 45 e 47) no valor de \$13.503,21 (vide planilha da impugnante anexa em mídia), recolhendo um total de \$161.256,61, quanto ao valor de \$ 185,29 ele adicionou a cobrança, não analisa as devoluções, já que não fazem parte do levantamento, considera quitada a operação sem nada a cobrar.

p) Mês de junho de 2017: lança um valor de \$1.454,62, a empresa pagou o ICMS ST da seguinte forma - Apurou \$ 196.053,44 adicionou a diferença apurada pelo fisco e pela empresa no mesmo montante a saber \$ 1.454,76 e reduziu a Nota Fiscal de devolução (12876) no valor de \$947,76, referente a Nota de Venda 2754-4 de 24/04/2017 (planilha da impugnante anexa em mídia). Diz que não analisa as devoluções já que não fazem parte do levantamento fiscal. A empresa recolhe um total de \$196.560,74, considera quitada a operação sem nada a cobrar;

q) Mês de julho de 2017: lança um valor de \$5,26, a empresa pagou o ICMS ST da seguinte forma - Apurou \$181.287,01, adicionou a diferença apurada pelo fisco e pela empresa no mesmo montante, a saber: \$5,26 (planilha da impugnante anexa em mídia), recolhendo um total de \$181.292,23, considera quitada a operação sem nada a cobrar. Reproduz detalhadamente, os valores remanescentes mês a mês.

Ao tomar ciência o autuado volta a se manifestar fls.190/194. Sintetiza os termos da infração e de sua impugnação inicial. Diz que nos termos da acusação fiscal, “procedeu a retenção a menor do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo a operações interestaduais realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia”, ou seja, “utilizou MVA inferior ao previsto”, nos períodos de maio/2014 a maio/2016 e maio a julho/2017, decorrente da operação com produto água mineral. Ou seja, a exigência fiscal tem por base a diminuição da base de cálculo na apuração do ICMS-ST, em virtude da utilização de MVA inferior a prevista na legislação, correspondente a operação com água mineral, o que veio a gerar recolhimento a menor do imposto.

Diante da apresentação da peça impugnatória ao Auto de Infração, afirma que o Autuante apresentou Informação Fiscal, reconhecendo a improcedência de parte do levantamento fiscal, reduzindo o ICMS exigido de R\$ 1.050.765,47 para R\$ 599.385,51.

Aduz que a redução do crédito tributário decorreu do fato de que restou comprovado que, após promover o recálculo das notas fiscais de maneira a observar a MVA prevista na legislação, procedeu com o complemento do ICMS ST. Desta forma, restou constatado que não houve recolhimento a menor do imposto.

Contudo, frisa que quando o Autuante constatou que teria recolhido o imposto a maior, não considerou a compensação realizada, com o argumento de que *“se a empresa reteve ICMS a maior ela tem que repassar ao Estado e não pode compensar, um pedido de restituição poderá ser feito por quem arcou com ônus”*.

Observa que o Autuante utiliza dois pesos e duas medidas. Primeiro, se o contribuinte reteve a menor o imposto e recolhe a diferença após proceder ao recálculo, o imposto é do Estado da Bahia e declara que o contribuinte nada deve. Por outro lado, se o contribuinte retém a maior e realiza uma compensação, assim não pode proceder, mas sim o destinatário final (quem arcou com o ônus) é quem tem o direito de promover um pedido de restituição.

Ocorre que diferente do alegado, assevera que o destinatário final não arcou com o ônus, visto que o valor cobrado foi aquele da nota fiscal originária. Não houve uma nota fiscal complementar repassando esse custo adicional do ICMS-ST. Assim, resta evidente a legitimidade da compensação efetuada por ela realizada.

Ademais, afirma que qualquer iniciativa que resulte no pagamento a maior do ICMS-ST, como está caracterizado, para depois buscar a restituição (sem considerar a compensação), além de agredir todo o ordenamento jurídico, ignora o bom senso, situação inadvertidamente perniciosa não só à si própria, como lesiva ao próprio direito, entendimento linear em diversos julgados, conforme alguns que reproduz.

Entende que inexistente previsão legal, muito menos lógica jurídica, que sustente a exigência do pagamento de imposto, já recolhido mediante a compensação com o ICMS-ST recolhido a maior, promovendo dano irreparável à Manifestante, ignorando a verdade material e até mesmo em afronta a Carta Magna (confisco).

De todo modo, o fato é que a inexistência de imposto a ser recolhido constitui razão para não persistir a cobrança do imposto, eis que o procedimento adotado não acarretou em prejuízo ao Erário Público, já que imposto foi recolhido em sua integralidade. Desta forma, o lançamento fiscal está totalmente improcedente.

Afirma que apesar de ter comprovado a existência de operações que foram objeto de devolução (doc. 05 da Impugnação), o Autuante, em sua Informação Fiscal, deixou de analisá-las e excluí-las do lançamento fiscal. Cita as notas fiscais autuadas, com as respectivas de devolução. Com a devolução dos produtos, aponta que se torna insubsistente a exigência fiscal diante da anulação da operação.

Ante ao exposto, reitera os termos da defesa inicial e, notadamente o pedido de improcedência da autuação.

Um dos Autuantes presta nova informação fiscal fl. 198. Diz que em manifestação o contribuinte solicita a improcedência do Auto de Infração sob o argumento, “já rebatido na informação fiscal”, que procedeu ao complemento do ICMS ST e que cabe sim, a compensação do imposto e essa é legítima (fls.191 a 193). Por fim em relação às notas fiscais objeto de devolução/retorno, enfatiza que o autuante deixou de analisá-las (193 e 194), solicitando, portanto, a improcedência do PAF.

Afirma que remete ao Relator, a Informação Fiscal (fls.177 a 182), a qual, detalhadamente, refuta a defesa da impugnante. Diz que se manifesta pela procedência parcial do Auto de Infração, ao tempo que faz algumas observações em relação à matéria em discussão.

Explica que todo complemento de imposto devido foi computado na informação fiscal, como também as notas fiscais de devolução. Assevera que, o não acatado, e nem poderia acatar, é a compensação de imposto retido a maior pelo substituído, pelo fato de não haver previsão legal. Sobre a matéria reproduz o art. 73 do RPAF/99.

Considerando que, de fato, a apuração do ICMS ST deve ser realizada nota a nota e dessa forma, os valores recolhidos pelo total mensal pelo autuado, pode abarcar notas fiscais estranhas ao levantamento fiscal, após discussão sobre a matéria, na sessão de julgamento, esta 3ª JJF, decidiu converter o presente PAF em diligência à IFEP COMÉRCIO fls.205/206, para que os Autuantes intimassem o contribuinte, concedendo prazo de 30 (trinta) dias e cópia da solicitação de diligência, a fim de que elaborasse demonstrativo, com base no levantamento fiscal, apontando mensalmente, todas as notas fiscais em que realizou o recolhimento do ICMS/ST com a complementação do imposto quando calculado a menos em função da MVA, conforme alegado em sua defesa, juntando comprovante do recolhimento.

Caso fosse atendida a solicitação feita ao autuado, analisassem os elementos trazidos ao PAF pelo impugnante e elaborassem novo demonstrativo de débito de forma analítica, mês a mês, excluindo as notas fiscais em que se comprovasse que o ICMS/ST foi efetivamente recolhido.

O Autuado volta a se manifestar fls. 212/216. Aduz que após a redução do valor exigido, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência para que a Autuada apresentasse “demonstrativo, com base no levantamento fiscal, apontando mensalmente, todas as notas fiscais em que realizou o recolhimento do ICMS/ST com a complementação do imposto quando calculado a menos em função da MVA aplicada corretamente, de forma tempestiva, conforme alegado em sua defesa, juntando os comprovantes do recolhimento.”

Afirma que, em que pese o solicitado pela Junta, esclarece que a comprovação do recolhimento complementar do imposto foi procedida através da apresentação de planilha elaborada com base no lançamento fiscal, na qual indica as notas fiscais em que realizou o recálculo e o recolhimento complementar do ICMS-ST, bem como, na mesma planilha, foram acrescentados as guias e os comprovantes de recolhimento (doc. 04 da Impugnação e que foi também anexada pelo Autuante na Informação Fiscal). E foi com base nesta planilha apresentada, que o Autuante promoveu a redução do crédito fiscal exigido. Mas, por cautela e em cumprimento da Intimação, apresenta-a novamente, bem como as guias e os comprovantes de recolhimento em separado da planilha.

Ademais, esclarece que o Autuante, na Informação Fiscal, deixou de considerar os períodos em que recolheu imposto a maior, rechaçando a compensação realizada, com o argumento de que “se a empresa reteve ICMS a maior ela tem que repassar ao estado e não pode compensar, um pedido de restituição poderá ser feito por quem arcou com ônus.”

Entende ser essa uma questão de relevância no caso dos autos, já que o Autuante utiliza dois pesos

e duas medidas. Primeiro, se o contribuinte reteve a menor o imposto e recolhe a diferença após proceder ao recálculo, o imposto é do Estado da Bahia e este declarada que o contribuinte nada deve. Por outro lado, se o contribuinte retém a maior e realiza uma compensação, assim não pode



proceder, mas sim o destinatário final (quem arcou com o ônus) é quem tem o direito de promover um pedido de restituição.

Aponta que diferente do alegado, o destinatário final não arcou com o ônus, visto que o valor cobrado foi aquele da nota fiscal originária. Não houve uma nota fiscal complementar repassando esse custo adicional do ICMS-ST. Assim, resta evidente a legitimidade da compensação efetuada. Ademais, qualquer iniciativa que resulte no pagamento a maior do ICMS-ST, como está caracterizado, para depois buscar a restituição (sem considerar a compensação), além de agredir todo o ordenamento jurídico, ignora o bom senso, situação que não só lhe é, inadvertidamente pernicioso, como lesivo ao próprio direito, entendimento linear em diversos julgados, conforme destaca.

Diz que inexistente previsão legal, muito menos lógica jurídica, que sustente a exigência do pagamento de imposto já recolhido, mediante a compensação com o ICMS-ST recolhido a maior, promovendo dano irreparável à Manifestante, ignorando a verdade material e até mesmo em afronta a Carta Magna (confisco).

De todo modo, comenta que o fato, é que a inexistência de imposto a ser recolhido constitui razão para não persistir a cobrança do imposto, eis que o procedimento adotado não acarretou em prejuízo ao Erário Público, já que imposto foi recolhido em sua integralidade.

Por outro lado, cabe também esclarecer que, apesar de ter comprovado a existência de operações que foram objeto de devolução (doc. 05 da Impugnação), o Autuante, em sua Informação Fiscal, deixou de analisá-las e excluí-las do lançamento fiscal. Desta forma, o lançamento fiscal está totalmente improcedente.

Ante o exposto, requer a juntada da documentação solicitada pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal e, por sua vez, reitera o pedido de total improcedência da autuação.

Em pauta suplementar, em nova discussão a respeito da matéria, os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, em busca da verdade material, princípio basilar no julgamento de contenciosos administrativos fiscais e nas decisões deste CONSEF, deliberou por uma nova conversão do PAF em diligência, fls. 230 a 231, a fim de que os Autuantes, ou Auditor fiscal estranho ao feito, designado pelo Inspetor da IFEP Comércio, tomasse as seguintes providências:

- a) elaborasse levantamento fiscal, nota por nota, mês a mês, como lançado originalmente, acrescentando uma coluna onde fique evidente a MVA correta aplicada, constante da legislação vigente à época dos fatos geradores e utilizadas no levantamento fiscal;
- b) excluísse do levantamento fiscal, todas as notas fiscais que foram canceladas, conforme documentos comprobatórios trazidos pelo contribuinte em sua defesa;
- c) excluísse do levantamento fiscal, todos os documentos fiscais, em que comprovadamente, o Autuado tenha realizado o recolhimento de valor complementar, diferença do ICMS ST devido, de forma tempestiva, com a aplicação da MVA vigente à época dos fatos geradores, conforme alegado em sua defesa.

Cumprida a diligência solicitada, deveria a IFEP COMÉRCIO intimar o Autuado e fazer entrega contra recibo, da nova informação fiscal com os respectivos demonstrativos de débito, concedendo prazo de 10 (dez) dias, para que ele se manifestasse, querendo.

Um dos Autuantes realiza a diligência fls. 235/240. Oferece resposta a cada item solicitado na diligência.

- a) elabore levantamento fiscal, nota por nota, mês a mês, como lançado originalmente, acrescentando uma coluna onde fique evidente a MVA correta aplicada, constante da legislação vigente à época dos fatos geradores e utilizados no levantamento fiscal.
- a. 1) Resposta: foi colocado uma coluna na planilha onde estão as MVA's utilizadas mês a mês, nota a nota;

b) exclua do levantamento todas as notas fiscais que foram canceladas, conforme documentos comprobatórios trazidos pelo contribuinte em sua defesa.

b. 1) Resposta: no levantamento anterior, coloca as notas fiscais autuadas que foram objeto de devolução em amarelo, abate do valor final e informa todo procedimento minuciosamente, mês a mês, na informação fiscal (fls.177 a 182), com mídia anexa. O que fez agora, foi excluir as notas fiscais autuadas, objeto de retorno.

c) exclua do levantamento fiscal, todos os documentos fiscais, em que comprovadamente, o Autuado tenha realizado o recolhimento do valor complementar, diferença do ICMS ST devido, de forma tempestiva, com aplicação da MVA vigente à época dos fatos geradores, conforme alegado em sua defesa.

c. 1) relata mês a mês, essa exclusão, conforme planilha que anexa:

- Mês de dezembro/14 não há nada a cobrar (vide informação fiscal), valor excluído da planilha;
- Mês de janeiro de 2015: lança o valor de \$46.111,99, constata um recolhimento de \$40.668,37 e \$814,06, verificado no sistema de arrecadação do corrente mês, o que totaliza \$41.482,44, *“como explica com detalhe abaixo (vide operações mês abril de 2015), a empresa não pode compensar\*”,* restando uma diferença a cobrar no valor \$4.629,55 que deverá ser recolhido;
- Mês de março de 2015: lança um valor de \$35.098,87, o contribuinte recalculou a diferença e compensou uma parte o que é vedado pela legislação, mesmo assim, pagou um DAE acrescendo \$29.776,67, restando uma diferença a cobrar no valor de \$5.322,20, ratifica que o contribuinte não pode compensar;
- Mês de abril de 2015: lança o valor de \$3.902,05, a empresa faz uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS. Diz que “se a empresa reteve ICMS a maior ela tem que repassar ao Estado e não pode compensar”, um pedido de restituição poderá ser feito por quem arcou com ônus. Mantém a cobrança no valor de \$3.902,05 que deverá ser recolhido ao fisco da Bahia. Deixa a planilha sem nenhuma modificação;
- Mês de maio de 2015: lança um valor de \$57.777,40, a empresa tem notas fiscais de retorno (6230, 6249, 6251, 6292 de mai/15, no total de \$8.480,23) faz uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS (vide relato de abril de 2015), se a *empresa reteve ICMS a maior ela tem que repassar ao Estado e não pode compensar*. Abatendo-se o valor lançado das notas fiscais de retorno, dentro do mês de maio, fica um valor líquido de \$49.297,17 (\$ 57.777,40 - \$ 8.480,23), que deverá ser recolhida ao fisco da Bahia. Exclui da planilha, os valores remanescentes das notas fiscais de retorno, como solicita a diligência. Não encontra nenhum pagamento da diferença. O contribuinte, como pode ser visto no seu demonstrativo em mídia, acha uma diferença de \$38.429,40, mesmo assim nada recolhe;
- Mês de junho de 2015: lança um valor de \$130,73, mesmo calculado pela empresa, vide planilha), a empresa tenta fazer uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS, o que não procede, diz que pagou a maior ao fisco, mantém a cobrança de \$130,73 que deverá ser recolhido ao fisco da Bahia;
- Mês de julho de 2015: lançamos um valor de \$4.017,85 (o mesmo calculado pela empresa, vide planilha), que tenta fazer uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS, o que não procede, diz que pagou a maior ao fisco. Mantém a cobrança do valor de \$4.017,85, que deverá ser recolhido ao fisco da Bahia. Observa que esse valor não é recolhido;
- Mês de agosto de 2015: lança um valor de \$21.336,02, onde exclui a nota fiscal 7919 de 28/08/2015, no valor de \$4,20, totalizando agora \$21.331,81, que segundo a empresa e confirmado pela auditoria, essa nota fiscal é retornada pela nota fiscal 188 (vide planilha). A empresa tenta fazer

uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS, o que não procede, mesmo assim, apura um valor de \$13.058,17 que deve se abater do lançamento de \$21.331,81, restando a recolher de \$8.273,66 (\$21.331,81 - \$13.058,17), que deverá ser pago ao fisco da Bahia. Retira da planilha a nota fiscal 7919 de 28/08/2015, como solicitado na diligência. Empresa recolhe em DAE único \$253.632,07;

- Mês de Setembro de 2015: lança \$61.818,94, onde estorna o valor da nota fiscal 8261 e 8262 de 24/09/2015 no valor de \$32,94, com notas fiscais de retomo número 200, 201 e 204 (vide planilha), totalizando agora \$61.786,00. A empresa tenta fazer uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS, o que não procede (vide abril de 2015). A diferença que a empresa pagou no recálculo do imposto (vide planilha) é de \$59.304,54 (pagto DAE de \$256.986,45, que é a soma do cálculo original \$197.681,71 + a diferença de \$59.304,54), diminuindo esse valor da presente cobrança, já abatendo as notas de retomo (\$ 61.786,00 - \$ 59.304,54), totaliza o valor de \$2.481,26, que a empresa deve recolher ao fisco da Bahia. Retira da planilha as notas fiscais 8261 e 8262 de 24/09/2015, como solicitado na diligência;

- Mês de outubro de 2015: lança \$143.415,98 (o mesmo calculado pela empresa, vide planilha), esta faz uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS, o que não procede (vide abril de 2015), acrescenta ao valor original de \$313.386,71, a quantia de \$136.704,50 (totalizando \$450.091,21 recolhidos). A diferença apurada é \$143.425,98, abatida de \$136.704,50, restando \$6.711,49, que deverá ser recolhido ao fisco da Bahia;

- Mês de novembro de 2015: não houve contestação, deverá ser recolhido diferença cobrada no valor de \$99.224,62 menos a nota 14380 de 26/11/2015 que totaliza \$8.975,03 = restando a cobrar = \$90.249,59. Retirado da planilha a nota 14.380, que retornou com a de número 231, conforme solicitado pela diligência;

- Mês de dezembro de 2015: não houve contestação, deverá ser recolhido diferença cobrada no valor de \$88.250,32;

- Mês de janeiro de 2016: não houve contestação, deverá ser recolhido diferença cobrada no valor de \$126.098,43, menos as notas fiscais: 11456 de 05/01/16 e a nota 10423 de 15/01/16 que totalizam \$3.128,76 = restando a cobrar = \$122.969,67. Retirado da planilha a nota 11456, nota de retorno 240 e nota 10423 com retorno nº 249, conforme solicitado pela diligência;

- Mês de fevereiro de 2016: não houve contestação, deverá ser recolhido diferença cobrada no valor de \$116.880,69;

- Mês de março de 2016: lança valor de \$46.569,22 onde estornamos o valor da nota fiscal 11.359 de 01/03/2016 no valor de \$6,87, através da nota fiscal de retorno 281 {vide planilha anexa), totalizando agora \$46.562,35, como se pode ver na planilha da empresa, ela calcula uma diferença no valor de \$29.421,90, tenta fazer uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS, o que não procede (vide relato de abril de 2015). A diferença que pagou no recálculo do imposto (vide planilha) é de \$27.206,74, ou seja, o recolhido de \$359.790,89 - \$332.584,15 “apurado antes do recálculo” (em relação a devolução de mercadoria através da nota fiscal 298, no valor de \$2.215,16, referente a Nota Fiscal 14598 de fev-16, não acata, já que estamos trabalhando estritamente com a retenção a menor, vide planilha anexa), diminuindo esse valor da nossa cobrança líquida, já abatendo as notas de retorno (\$46.562,35 - \$27.206,74), totaliza o valor de \$19.355,61 que a empresa deve recolher ao fisco da Bahia. As notas de retorno foram retiradas da planilha como solicitado em diligência;

- Mês de abril de 2016: lançamos um valor de \$63.586,14 onde estornamos o valor da nota fiscal 14683 e 14689 de 05 e 06 de abril de 2016 respectivamente no valor de \$13.349,57 (contribuinte omitiu \$532,37 ref. nf 14689), através das notas fiscais de retomo 339 e 342 (vide planilha anexa), totalizando \$50.236,37. Em relação a nota fiscal de retomo 358 de 08/04/2016 no valor de \$4.184,25, referente a nota de venda 11933 de 24/03/2016, *não consta em nossa planilha*. O contribuinte faz uma compensação indevida abatendo valores de (ICMS a maior e ainda indevidamente também

abate a Nota de retomo acima. Então partindo do valor líquido de \$50.236,37 e abatendo desse valor a quantia de \$27.086,49 (que foi o valor efetivamente recolhido “\$345.402,33 + \$ 27.086,49 gerou DAE de \$372.488,72, pago), sobrou um valor de \$23.150,08 que a empresa deve recolher ao fisco da Bahia. As notas de retomo foram retiradas da planilha como solicitado em diligência;

- Mês de maio de 2016: lançamos um valor de \$7.822,40, a empresa emite uma nota fiscal de devolução número 599676, valor do imposto \$150,89, que não está em nosso levantamento, depois tenta fazer uma compensação indevida com cálculos a maior de ICMS, o que não procede (diz que pagou a maior ao fisco, vide planilha da impugnante anexa em mídia), mantemos a cobrança no valor devido de \$7.822,40, que deverá ser recolhido ao fisco da Bahia;

- Mês de maio de 2017 : lançamos um valor de \$185,29, a empresa pagou o ICMS ST da seguinte forma - Apurou \$174.574,53 adicionou a diferença apurada pelo fisco e pela empresa no mesmo montante a saber \$185,29 e reduziu as notas fiscais de devolução (44, 45 e 47) no valor de \$13.503,21 (vide planilha da impugnante anexa em mídia), recolhendo um total de \$161.256,61, quanto ao valor de \$185,29 ele adicionou a cobrança, não analisamos as devoluções já que não fazem parte do nosso levantamento, consideramos quitada a operação sem nada a cobrar Eliminamos a planilha do levantamento conf. Solicitado em diligência;

- Mês de junho de 2017 : lançamos um valor de \$1.454,62 , a empresa pagou o ICMS ST da seguinte forma - Apurou \$196.053,44 adicionou a diferença apurada pelo fisco e pela empresa no mesmo montante a saber \$ 1.454,76 e reduziu a Nota Fiscal de devolução (12876) no valor de \$947,76, referente a nota de venda 2754-4 de 24/04/2017 (vide planilha da impugnante anexa em mídia), não analisamos as devoluções já que não fazem parte do nosso levantamento, recolhendo um total de \$196.560,74, consideramos quitada a operação sem nada a cobrar. Eliminamos a planilha do levantamento conf. solicitado em diligência;

- Mês de julho de 2017: lança um valor de \$5,26, a empresa pagou o ICMS ST da seguinte forma - Apurou \$181.287,01 adicionou a diferença apurada pelo fisco e pela empresa no mesmo montante a saber \$5,26 (vide planilha da impugnante anexa em mídia), recolhendo um total de \$181.292,23, consideramos quitada a operação sem nada a cobrar. Elimina a planilha do levantamento conforme solicitado em diligência. Reproduz de forma sintética, os valores remanescentes, mês a mês:

Afirma que feita a revisão, foram realizadas algumas correções, com redução de alguns valores, em negrito, tudo já explicado com detalhes acima: mês de março/15 - o contribuinte somou ao valor do cálculo, o recálculo feito por ele, e pagou com um DAE único, o que faz recorrentemente - mês de novembro/15 - retirado da planilha a nf de retorno do valor remanescente a recolher - jan/16 - retirada a nota fiscal de retorno conf. pleito do contribuinte - abr/16 - valor de uma parte da nota de retorno não foi computado pelo contribuinte \$532,37. Vale observar que essas pequenas correções favoreceram o contribuinte, que havia contestado, como se pode ver na sua manifestação: “*E foi com base nesta planilha apresentada pela Manifestante, que o Autuante promoveu a redução do crédito fiscal exigido (fl.214)*”. Foi aceito por ele.

Em seguida, na mesma folha relata “*Ademais, cabe esclarecer que o Autuante, na Informação Fiscal, deixou de considerar os períodos em que a Manifestante recolheu imposto a maior, rechaçando a compensação realizada...(214).*”

Respondendo a diligência no item “c”, esclarece que o contribuinte não emitiu NF complementar, o que foi feito, foi um recálculo e uma compensação, onde o valor do recálculo sendo maior que a compensação, era adicionado e gerava um DAE único. Diz ter cobrado a diferença e enxugado a planilha, retirando da mesma, as notas fiscais que foram canceladas, não restando mais nada a fazer.

Afirma que a planilha do contribuinte está em mídia (fl.253) e esclarece qual foi o seu procedimento, anexa planilha impressa (fls.241 a 251) e em mídia (fl.253) com os valores remanescentes. Diz que espera ter respondido a contento a diligência.

O Autuado volta a se manifestar fls. 256/261. Registra a tempestividade de sua manifestação. Repete a infração que lhe foi imputada. Esclarece que diante da apresentação da peça impugnatória ao Auto de Infração, o Autuante apresentou Informação Fiscal, reconhecendo a improcedência de parte do levantamento fiscal, reduzindo o ICMS exigido de R\$1.050.765,47 para R\$599.385,51. Face aos argumentos apresentados em contrarrazões a Informação Fiscal, o Fisco promoveu nova análise, reduzindo, por sua vez, o crédito tributário para R\$ 556.972,68.

Contudo, afirma que não há razão para subsistência do saldo remanescente. Repete seus argumentos da defesa inicial a respeito da alegação de que o lançamento fiscal foi realizado em afronta ao princípio da ampla defesa, uma vez que foi apresentado desprovido de qualquer elemento que assegure um juízo de valor ou apresente certeza jurídica aos valores/dados apresentados.

Aponta que confirmando a situação apontada, a 3ª Junta de Julgamento, em Diligência Fiscal, determinou que o Autuante “elaborasse levantamento fiscal, nota por nota, mês a mês, como lançado originalmente, acrescentando uma coluna onde fique evidente a MVA correta aplicada, constante da legislação vigente à época dos fatos geradores e utilizados no levantamento fiscal.”

O que foi atendido pela fiscalização, sem, contudo, ser reaberto o prazo de defesa, já que o Fisco está trazendo dados que não foram apresentados quando da ciência do Auto de Infração.

Apresenta entendimento que o certo é que, ao abrir a diligência, houve a confirmação de que o cotejo entre as MVA's (utilizada pela fiscalização e pela Manifestante) e apresentação dos documentos que respaldaram a infração é uma obrigação legal, que deveria constar do lançamento fiscal desde o seu nascimento e não após, sobretudo sem a abertura de novo prazo de defesa. Portanto, o ajuste apresentado pela fiscalização na planilha do lançamento fiscal reforça a nulidade da autuação por preterição ao direito de defesa (art. 18, II, IV, “a” do Decreto nº 7.629/99).

Reproduziu as demais determinações da 3ª Junta de Julgamento no pedido de diligência. Observa que cumprindo a determinação, a fiscalização promoveu a redução do valor exigido para R\$ 556.972,68. A nova redução do crédito tributário decorreu do fato de que restou comprovado que houve operações objeto de devolução e que, após a Manifestante promover o recálculo das notas fiscais de maneira a observar a MVA prevista na legislação, procedeu com o complemento do ICMS ST. Entende que desta forma, restou constatado que não houve recolhimento a menor do imposto.

Contudo, frisa que quando o Autuante constatou que recolheu imposto a maior, não considerou a compensação realizada, com o argumento de que cabeira ao contribuinte solicitar a restituição e por quem arcou o ônus.

Aponta ser essa é uma questão de relevância no caso dos autos, já que o Autuante utiliza dois pesos e duas medidas. Primeiro, se o contribuinte reteve a menor o imposto e recolhe a diferença após proceder ao recálculo, o imposto é do Estado da Bahia e este declarada que o contribuinte nada deve. Por outro lado, se o contribuinte retém a maior e realiza uma compensação, assim não pode proceder, mas sim o destinatário final (quem arcou com o ônus) é quem tem o direito de promover um pedido de restituição.

Frisa que diferente do alegado, o destinatário final não arcou com o ônus, visto que o valor cobrado foi aquele da nota fiscal originária. Não houve uma nota fiscal complementar repassando esse custo adicional do ICMS-ST. Assim, resta evidente a legitimidade da compensação efetuada pela Manifestante.

Ademais, acrescenta qualquer iniciativa que resulte no pagamento a maior do ICMS-ST, como está caracterizado, para depois buscar a restituição (sem considerar a compensação), além de agredir todo o ordenamento jurídico, ignora o bom senso, situação perniciosa não só à Manifestante, como lesiva ao próprio direito, entendimento linear em diversos julgados, conforme reproduz.

Aduz que inexistente previsão legal, muito menos lógica jurídica, que sustente a exigência do pagamento de imposto, já recolhido mediante a compensação com o ICMS-ST recolhido a maior, promovendo dano irreparável à Manifestante, ignorando a verdade material e até mesmo em afronta a Carta Magna (confisco).

De todo modo, diz que o fato é que a inexistência de imposto a ser recolhido constitui razão para não persistir a cobrança do imposto, eis que o procedimento por ele adotado, não acarretou em prejuízo ao Erário Público, já que o imposto foi recolhido em sua integralidade.

Por outro lado, cabe também esclarecer que, apesar do Fisco ter excluído as operações que foram objeto de devolução, o Autuante deixou de analisar e retirar do lançamento fiscal a Nota Fiscal nº 10430 devolvida pela Nota Fiscal nº 245, conforme comprovado em sua peça impugnatória.

Ante o exposto, e diante da confirmação do equívoco fiscal, reitera os termos da defesa inicial e, notadamente o pedido de improcedência da autuação.

Um dos Autuantes à fl. 267, afirma que todos os esclarecimentos foram prestados conforme solicitado na diligência do CONSEF, nada mais havendo a informar.

Cabe registrar, a presença da Dr<sup>a</sup> Viviane Vale de Oliveira (OAB/PE 18.598), na sessão de julgamento, que realizou a sustentação oral.

#### **VOTO**

Preliminarmente, o defendente arguiu nulidade do Auto de Infração. Disse que o Auditor Fiscal não cumpriu as exigências formais contidas na legislação vigente, vez que, segundo descrito no Auto de Infração, a fiscalização tem origem na Ordem de Serviço nº 501313/19, sem, contudo, apresentá-la à Impugnante, quando da ciência do lançamento fiscal, impossibilitando a verificação do cumprimento do prazo para concluir a fiscalização, se estava designado para promover a atividade fiscalizatória, e se o período autuado é o mesmo indicado para ser fiscalizado. Acrescentou também, que sendo a acusação de utilização a menor de MVA, caberia ao Autuante apresentar a MVA correta, contudo, assim não procedeu. Além disso, o levantamento não teria apresentado as notas fiscais indicadas, com as chaves de acesso.

A respeito da apresentação da Ordem de Serviço, de acordo com o art. 28, § 1º do RPAF-BA/1999, o procedimento de fiscalização deve ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente, por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso.

Portanto, mesmo se houvesse expiração sem que tivesse sido editada uma nova Ordem de Serviço, o que não ocorreu no presente caso, não retira do servidor público o poder e o dever de exercer a sua atividade, mas confere ao contribuinte fiscalizado, o direito de ingressar com a denúncia espontânea do imposto que entende ser devido, pagando o respectivo montante sem multa.

De mais a mais, os tribunais brasileiros têm decidido, que a Ordem de Serviço é documento administrativo de mero controle interno, cuja eventual falta de apresentação, não inquina o procedimento fiscal de invalidade.

Quanto à queixa de que o levantamento fiscal deixou de indicar qual seria a MVA/Margem de Valor Adicionado correta, e não teria apresentado as notas fiscais indicadas, com as chaves de acesso, esclareço que as diligências determinadas por esta 3ª JF, purgaram as eventuais incorreções ou omissões, que foram devidamente supridas, atendendo ao disposto no artigo 18, § 1.º, do RPAF/BA, não havendo cerceamento ou mesmo mitigação ao amplo direito de defesa concedido ao autuado, razões pelas quais, não acolho as arguições de nulidades alinhadas pelo defendente.

Nesta senda, sobre os aspectos formais do processo, verifico que o lançamento fiscal foi exposto com clareza, com fundamentação de fato e de direito, na medida em que se descreveu a infração,

fundamentando com a indicação dos documentos pertinentes, assim como, foi indicada a legislação que regula os fatos sob julgamento.

Não foi identificada qualquer violação ao princípio da legalidade, ao devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos aspectos abordados na impugnação, bem como, na narrativa dos fatos correspondentes a irregularidade imputada.

Dessa forma, constato que não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento.

Quanto ao pedido para realização de perícia técnica, fica indeferido, nos termos do inciso II, alíneas "a" e "b", do art. 147 do RPAF/99, considerando que no presente caso, a prova do fato não depende do conhecimento especial de técnicos, e a entendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos.

No mérito, o presente processo exige ICMS sob acusação de que o autuado efetuou a retenção a menos do referido imposto e o seu consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, devido à utilização de MVA inferior à prevista na legislação, nos meses de maio de 2014 a maio de 2016, maio a julho de 2017 (Infração 08.07.02).

O defendente alegou que a acusação fiscal não procede, pois promoveu o recolhimento do ICMS - ST, considerando os valores de base de cálculo do ICMS-ST fixado pela MVA prevista na legislação baiana. Disse que faz parte da sua conduta, a reanálise de todas as operações realizadas no mês, para constatar algum equívoco fiscal quanto à utilização da MVA. Constatando a falha, procede ao recálculo das notas fiscais, de maneira a observar a MVA prevista na legislação, e se for o caso, realiza o complemento do ICMS ST. Frisou que após o recálculo tempestivo, procedeu ao recolhimento do ICMS-ST complementar efetivamente devido, e que ora está sendo exigido.

Acrescentou que outro ponto que demonstra a improcedência da exigência fiscal, decorre do fato de que há operações apontadas pela fiscalização que foram objeto de devolução. Elaborou planilha associando a nota fiscal autuada à respectiva nota fiscal de devolução.

Sobre estas alegações, foram determinadas duas diligências aos fiscais Autuantes, com o objetivo de que:

- a) elaborasse levantamento fiscal, nota por nota, mês a mês, como lançado originalmente, acrescentando uma coluna onde fique evidente a MVA correta aplicada, constante da legislação vigente à época dos fatos geradores e utilizadas no levantamento fiscal;
- b) excluísse do levantamento fiscal, todas as notas fiscais que foram canceladas, conforme documentos comprobatórios trazidos pelo contribuinte em sua defesa;
- c) excluísse do levantamento fiscal todos os documentos fiscais, em que comprovadamente, o Autuado tenha realizado o recolhimento de valor complementar, diferença do ICMS ST devido, de forma tempestiva, com a aplicação da MVA vigente à época dos fatos geradores, conforme alegado pela defesa.

Após o segundo pedido, a diligência foi cumprida. O Autuante esclareceu que feita a revisão, foram realizadas correções, com redução de alguns valores, em negrito, tudo já explicado com detalhes no relatório sobre a diligência. Explicou que o contribuinte somou ao valor calculado, o recálculo feito por ele, e pagou com um DAE único, o que fez recorrentemente. Explicou ter retirado do levantamento todas as notas fiscais referentes a devolução. Concluiu que o contribuinte não emitiu NF complementar, o que foi feito, foi um recálculo e uma compensação,

onde o valor do recálculo sendo maior que a compensação, era adicionado e gerava um DAE único. Disse que apenas cobrou a diferença apurada.

Ao tomar ciência da diligência realizada, o defendente contestou o fato de não ter sido reaberto o prazo de defesa. Apresentou entendimento, de que as determinações da 3ª Junta de Julgamento, foram atendidas pela fiscalização, contudo, o Fisco estaria trazendo dados que não foram apresentados originalmente no Auto de Infração, coluna com o registro da MVA aplicada. Insistiu também, que quando o Autuante constatou que recolheu imposto a maior, não considerou a compensação com valores recolhidos a menos. Acrescentou ainda, que apesar do Fisco ter excluído as operações que foram objeto de devolução, deixou de analisar e retirar do lançamento fiscal, a Nota Fiscal nº 10430, devolvida pela Nota Fiscal nº 245, que teria apontado em sua peça impugnatória.

Não acato a alegação defensiva de nulidade, sob o argumento de que não houve reabertura do prazo de defesa, após a realização da diligência. Observo que desde a origem, na presente exigência fiscal, o autuado é acusado de ter realizado recolhimento a menos do ICMS substituição tributária, por ter aplicado MVA inferior à prevista na legislação. A diligência foi no sentido de que ficasse demonstrado nas MVA aplicáveis ao caso concreto, conforme solicitado pela defesa. Os ajustes numéricos realizados, não se deram em função das MVA.

Assim, não houve qualquer elemento novo acrescentado ao lançamento de ofício, nem qualquer fato desconhecido do Autuado que trouxesse prejuízo ao exercício de sua impugnação, ou ensejasse reabertura do prazo de defesa. Ao contrário do alegado, o defendente teve e exerceu seu direito de defesa, nos termos do § 1º, do art. 18 do RPAF/99, *in verbis*:

Art. 18. ( . . . )

*§ 1º. As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação, cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

Quanto à alegação de que deveria ser compensado valores supostamente recolhidos a maior que o devido, com o débito apontado no presente PAF, observo que sendo um indébito, tem o contribuinte o direito de postular a restituição do valor indevidamente lançado. No entanto, nesta fase processual, descabe a compensação pretendida pelo impugnante.

Vale registrar, a título ilustrativo, que poderá o autuado, querendo, apresentar pedido de restituição, na forma do art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN, cuja apreciação será feita pela autoridade fazendária competente.

No que tange à alegação de que apesar de o Fisco ter excluído as operações que foram objeto de devolução, teria deixado de retirar do lançamento fiscal a nota fiscal nº 10430, devolvida pela Nota Fiscal nº 245, que teria apontado em sua peça impugnatória, verifico que não procede, considerando que o citado documento fiscal, não consta do levantamento fiscal ajustado, elaborado em sede de diligência fiscal fls.241/251.

Neste cenário, analisando todos os elementos que compõem o presente PAF, em especial o demonstrativo resultante da diligência realizada, acolho as planilhas demonstrativas ajustadas pelos Autuantes fls.241/251, e o valor lançado remanesce em R\$556.972,68, por se encontrar em conformidade com a legislação de regência.

Por fim, a respeito do pedido da defesa sobre o cancelamento ou redução da multa aplicada, deixo de acatá-lo, pois a penalidade sugerida pelos Autuantes se encontra em absoluta consonância com a legislação de regência, art. 42 da Lei 7.014/96, no inciso II, alínea “e”, e esta instância de julgamento não possui atribuição (competência), para decidir sobre pedido de



redução ou cancelamento de penalidade por descumprimento de obrigação tributária, nem para apreciar inconstitucionalidade de dispositivos da legislação estadual que rege a matéria, objeto da contenda (art. 167, I RPAF/99).

Ante o 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 **269616.0013/19-8**, lavrado contra **CAF - CRYSTAL ÁGUAS DO NORDESTE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto, no valor de **R\$556.972,68**, acrescido da multa de 60%, prevista alínea ‘e’, do inciso II, do art. 42 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, 15 de setembro de 2021.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - JULGADOR