

A. I. N° - 207150.0008/17-5  
AUTUADO - HIPER DOCE MEL LTDA.  
AUTUANTE - JOSÉ ANTÔNIO RODRIGUES PEREIRA  
ORIGEM - DAT NORTE / INFAC JACOBINA  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 17/09/2021

**2<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0151-02/21-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS. OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SUPERIOR A OMISSÃO DE ENTRADA SEM DOCUMENTOS FISCAIS. 2. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RECOLHIMENTO A MENOS. O fato de o demonstrativo de débito apontado pelo autuante se apresentar divergente com o elaborado, tomando por base os elementos da EFD do contribuinte, não dão a devida e necessária segurança quanto às infrações, e as fulminam pela nulidade. 3. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. OPERAÇÕES DE SAÍDA TRIBUTADAS. IMPOSIÇÃO DE MULTA. É devido o pagamento, a título de antecipação parcial do ICMS, em valor correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, nas entradas de mercadorias adquiridas para comercialização. Ajuste feito pelo autuante em sede de informação fiscal, torna a infração parcialmente subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 29 de setembro de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$53.537,34, além de multas de 60% e 100%, pela constatação das seguintes infrações:

Infração 01. **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 – com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, no mesmo exercício, no valor de R\$ 3.505,79, multa de 100%, para ocorrências nos meses de janeiro a dezembro de 2015, março, junho, setembro a novembro de 2016.

Infração 02. **07.01.02.** Efetuou o recolhimento a menor 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, nos meses de dezembro de 2015 e dezembro de 2016, no montante de R\$47.630,24, multa de 60%.

Infração 03. **07.15.02.** Recolheu a menor antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização, nos meses de março, maio, julho, agosto, outubro a dezembro de 2015, fevereiro a abril, novembro e dezembro de 2016, no montante de R\$2.401,31, multa de 60%.

Tempestivamente, o autuado, por seu sócio administrador, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 113 a 118, onde inicialmente aponta que as infrações descritas no Auto possuem valores e descrições invertidas, inclusive divergem com as infrações descritas nos relatórios Resumo Geral das Infrações Apuradas, que recebeu gravados em CD no formato PDF, retirados juntos com os demais documentos na data de ciência, dificultando o seu entendimento e prejudicando o direito de defesa das infrações ali contidas.

Como exemplo da inversão acima relatada, cita o fato de a infração 01 dizer respeito, segundo o autuante, na “*Falta de recolhimento do ICMS constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas como de saídas de mercadorias*”, entretanto, apresenta a soma do total das diferenças encontradas referente a Substituição Tributária total dos anos de 2015 e 2016.

Já a infração 02 tem a seguinte descrição: “*Efetuou o recolhimento a menor 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*”, no entanto apresenta a soma das omissões de entradas de mercadorias tributadas maior que a saídas referente aos anos de 2015 e 2016 encontrada mediante levantamento quantitativo de estoque.

Resume que as infrações citadas acima constantes apresentam valores que não condizem com as descrições bem como com os relatórios e planilhas gravados em CD recebidos em 24 de novembro de 2017, data da ciência, não permitindo desta forma que pudesse acompanhar com segurança todo o trabalho realizado pelo autuante.

Em relação a tal equívoco cometido, chama a atenção para a legislação do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) em seu artigo 18, Inciso IV, letra “a”.

Encontra, ainda, outros equívocos cometidos, principalmente no que se refere aos cálculos da Antecipação Tributária Total e Parcial, conforme descreve abaixo.

Um dos pontos em que ocorreu a maioria das divergências entre os cálculos realizado pelo contribuinte e as planilhas do Auto de Infração foi a inobservância da descrição dos produtos, conforme exemplificará:

Conforme Resumo da Antecipação Tributária Total 2015, existem várias diferenças no valor do ICMS apurado e o valor pago apontado pela auditoria realizada, entretanto ao conferir os cálculos novamente percebeu que o que ocasionou as diferenças foram:

Na Nota Fiscal 050743 de 09/01/2015 – Laticínio Belo Vale Ltda., analisando as planilhas observou ter sido aplicada MVA de 48,43% em todos os produtos da mesma, entendendo que todos os produtos adquiridos estivessem listados no item 21 do Anexo 01 do RICMS/BA do ano de 2015, reproduzido.

Observa que além dos iogurtes também foram adquiridos com a mesma NCM, “Bebidas Lácteas”, e com outras NCM “Doce de leite Isis 300g”, “Requeijão Cremoso Isis 220g”, “Requeijão Cremoso Light 200g”, “Requeijão Cremoso Isis Cheddar 220g”, “Coalhada Integral Isis 150g”, “Coalhada Desnatada Isis 150g”, “Coalhada Batida Integral Zero Lactose 480g” e “Leite Fermentado Desnatado Adoçado 110g” com NCM 0403.10.00, 0406.90.30, 0404.10.00, 0403.90.00, 1901.90.30, 0406.10.90, que não fazem parte da Substituição Tributária Total por não constarem no Anexo 1 do RICMS.

Traz cálculo realizado:

“NF-e 050743

Valor: R\$ 967,73

Produtos sujeitos a substituição tributária conforme Anexo 1 (Iogurte – 0403.1)

R\$ 419,39 \* 12% = R\$ 50,33

R\$ 419,39 + 48,43% = R\$ 622,50 \* 17% = R\$ 105,85 (50,33) = R\$ 55,49

Pagamento conforme DAE código 1145 em 25/02/2015”.

“Produtos sujeitos a Antecipação Parcial Nota Fiscal 050743

R\$548,34 \* 12% = R\$ 65,80

R\$548,34 \* 17% = 93,21 (65,80) = R\$27,42

Pagamento conforme DAE código 2175 em 25/02/2015”.

Reporta outra situação acontecida em vários meses auditados de a Antecipação Total cobrada em um determinado mês, sendo que recolheu o referido imposto no mês seguinte uma vez que a data de entrada da nota fiscal somente ocorreu no mês de competência do cálculo da nota.

Exemplo:

NF-e 8183368 de 09/01/2015 – Arcom S. A.

Consta a falta de recolhimento na planilha de mês de janeiro de 2015, entretanto o lançamento da referida nota fiscal, bem como o recolhimento da ST estão no Livro Fiscal Registro de Entradas de fevereiro de 2015 com recolhimento do ICMS ST DAE código 1145 em 25/03/2015.

Para o Relatório de Antecipação Tributaria Parcial 2015, com relação as diferenças no recolhimento da Antecipação Parcial, percebeu também que há diferença entre o ICMS apurado e o ICMS pago listado na planilha, conforme descrito nas situações anteriores.

Toma como exemplo a Nota Fiscal 190251 de 31/03/2015, para a qual foi exigido o recolhimento da Antecipação Parcial em março de 2015, entretanto tal documento possui protocolo de autorização de uso em 31/03/2015 às 15:40:36 h, bem como data de emissão em 31/03/2015, sendo lançada no Livro Fiscal Registro de Entradas em 08/04/2015 com seu devido pagamento em 25/05/2015 por meio de DAE código 2145.

Quanto ao Resumo da Antecipação Tributaria Total 2016, aduz que ocorreram os mesmos problemas do ano de 2015, além da cobrança em um referido mês sem observar o recolhimento no mês seguinte. Constatou também que não foi observada a NCM x Descrição dos produtos conforme aponta para a Nota Fiscal 095602 de 23/03/2016 referente a março de 2016, entretanto foi recolhida antecipação parcial em 25/05/2016 por ter registrado o lançamento no livro fiscal de entradas em 11/04/2016.

Justifica ter calculado e recolhido a antecipação parcial porque o Tubo PERD preto 3" x 5,0mm não faz parte do item 8 “*materiais de construção e congêneres*” do Anexo 1 do RICMS, por ser sua aplicabilidade na atividade agrícola, servindo o mesmo apenas para irrigação, conforme aquisição por encomenda juntamente com a nota fiscal 123121 detalhada apenas, que contém apenas produtos voltados para sistema de irrigação, ou seja, itens que servem exclusivamente para uso na irrigação.

Nota Fiscal 123121 de 31/05/2016, cobrando Antecipação Tributaria Total em maio de 2016, porém autorizada em 31/05/2016 as 17:40:24 h, lançada pelo contribuinte em junho de 2016. Argumenta que os produtos nela descritos possuem redução da base de cálculo conforme o artigo 266 do RICMS/BA, bem como listados no item 10.3 do Anexo II do Convênio 52/91 desobrigando inclusive o estorno de crédito conforme sua cláusula quarta que reproduz.

Resumo da Antecipação Tributaria Parcial 2016: Referente a Antecipação Parcial 2016 após verificação, também percebeu que não foram observadas as datas dos lançamentos das notas fiscais bem como a NCM dos produtos.

Exemplifica com a Nota Fiscal 036521 de 28/10/2016 em relação ao qual foi cobrada antecipação parcial referente ao mês de outubro de 2016, entretanto o referido documento foi autorizado em 28/10/2016, e lançada em 03/11/16, com antecipação parcial recolhida em 26/12/2016.

Nota Fiscal 392186 de 22/11/2016: não recolheu a antecipação parcial por ser aquisição de bobinas térmicas para usar na impressão de cupons fiscais em equipamentos de ECF. Ao realizar vendas para consumidor final, DIFAL recolhido código 0759 conforme determina a legislação.

Informa não existir nenhuma diferença a ser recolhida a título de antecipação tributária total ou parcial referente aos anos de 2015 e 2016. O que ocorreu realmente foram pequenos equívocos por

parte da auditoria no sentido de não observar a NCM dos produtos, sua real utilização e o devido mês de recolhimento.

Com relação as omissões de Entradas a Saídas apontada pela auditoria após analisar os relatórios de Omissões de Entradas e Omissões de Saídas – Notas Fiscais de Entradas e Saídas dos anos de 2015 e 2016, percebeu não terem sido consideradas as notas fiscais de emissão própria com CFOP abaixo relacionados:

5.926/1.926 - Lançamento efetuado a título de reclassificação de mercadorias decorrente de formação de kit ou sua desagregação: aquisições de boi inteiro ou quando adquire mercadorias em conjunto e comercializadas em separado ou adquiridas separado e vendidas em conjunto;

5.949, 6.949/1.949, 2.949 - Outras (saídas/entradas) de mercadorias ou prestação de serviços não especificados: utilizadas em operações de troca, substituição de produtos e em obediência ao artigo 92 do RICMS/BA.

Outra operação não contabilizada e que foi responsável por apresentar um valor bastante expressivo nas omissões de entradas e saídas são as transferências internas de mercadorias que foram enviadas do estoque de produtos de comercialização e posteriormente para a fabricação de produtos de padaria, lanchonete e restaurantes, CFOP 5.949, bem como os produtos produzidos dentro destes setores incluídos no estoque com o CFOP 1.949.

Diante do exposto acima e após analisar as diferenças encontradas na auditoria tanto com relação ao cálculo das Antecipações Totais e Parciais bem como as diferenças de estoque apontadas nas omissões de entradas e saídas, levando também em consideração que os equívocos citados acima ocorreram repetidamente e que muitos detalhes não observados na auditoria e que já foram apontados acima, solicita a anulação total do Auto de Infração.

Em anexo, assegura estar encaminhando cópia do referido Auto de Infração, bem como dos relatórios em arquivo PDF gravados em CD para que possam ser constatadas as divergências, além das notas fiscais e guias de recolhimentos citadas e que embasam esta defesa, bem como de notas fiscais de entradas e saídas de 2015 e 2016, referentes aos CFOP 5949, 5926, 6949, 1949 e 1926, além do livro de Ocorrências.

Juntou documentos de fls.123 a 631.

Informação fiscal prestada pelo autuante às fls. 633 a 637, após transcrever a acusação e os argumentos defensivos apresentados, indica ter procedência a alegação do autuado de ter havido inversão nas descrições das infrações, em relação aos demonstrativos de débito apresentados, ponderando, entretanto, que os relatórios anexados ao processo estão corretos e, este fato por si só, não foi impedimento para o entendimento do lançamento, tanto é que a própria defesa constatou o equívoco e apresentou seus argumentos quanto ao mérito do lançamento, e ao final, garante apresentar os demonstrativos das infrações devidamente corrigidos.

Na infração 01, após reproduzir o argumento defensivo em relação ao “boi inteiro”, argumenta ter apurado omissão de entradas de maior expressão, tanto em 2015, quanto em 2016 e considerando o fato de a empresa não comercializar tal produto, e acreditando ser um erro escritural, excluiu o mesmo do levantamento de estoque.

Levando em conta que a defesa informa fazer regularmente os acertos de reclassificação de tal produto, para as suas partes, retornou o produto ao levantamento e incluiu todos os CFOP indicados pelo contribuinte, refazendo os cálculos, apurando, como resultado, para 2015, aumento da omissão de entrada de R\$35.809,66 para R\$45.396,40. Já para 2016, a omissão passou de R\$11.820,58 para R\$25.524,41, conforme resumos anexos.

Assim, entende deva ser mantido o valor reclamado, e caso se entenda necessário pelos julgadores, efetuar lançamento complementar.

Para a infração 02, analisa os argumentos defensivos de *per si*, iniciando pela nota fiscal 50743, esclarecendo que somente foi calculada MVA para os produtos de NCM 0403.01.00 referente a

iogurte, inclusive bebida láctea, mesmo porque as saídas ocorreram sem o débito de ICMS, e os demais produtos foram incluídos na antecipação parcial, não tendo sido aplicada nenhuma MVA.

Quanto ao cálculo exemplificado, a divergência indicada se refere aos produtos entendidos como não sujeitos a substituição tributária, mas aos quais o contribuinte deu saída sem tributação.

Para a nota fiscal 8183368 aponta que na planilha de cálculo a mesma foi relacionada com a data de sua emissão, entretanto, para efeito de apuração, ela foi lançada na competência de fevereiro, cujos valores foram recolhidos em março, não havendo o que se corrigir, portanto.

Já a nota fiscal 095602, reconhece tratar-se de tubos de PVC, destinados à irrigação, não estando sujeitos à substituição tributária, tendo procedido a exclusão de tal item do cálculo.

Quanto a infração 03, para a nota fiscal 190251, diz que apesar de ter sido a mesma lançada na planilha de cálculo no mês de emissão, na apuração foi lançada no mês de abril, que não consta da planilha resumo, por não haver sido apurado imposto a recolher.

Relativamente à nota fiscal 036521, tal como nas anteriormente analisadas, na planilha de cálculo a mesma está relacionada pela data de emissão, mas na planilha resumo se encontra lançada no mês de novembro, não havendo o que alterar.

Por fim, para a nota fiscal 3921186, indica ter a empresa escriturado o documento fiscal com CFOP 2102, referente a mercadorias adquiridas para comercialização, entretanto, verificou que o valor correspondente ao diferencial de alíquota foi lançado no mês de dezembro, sendo, portanto, excluído seu valor.

Apresenta demonstrativos das infrações, com as devidas correções.

Finaliza, pugnando pela manutenção parcial do Auto de Infração, em função dos ajustes feitos, acolhendo, parcialmente, os argumentos defensivos.

Cientificado do teor da informação fiscal por Aviso de Recebimento dos Correios (fls. 644 e 644-v), o sujeito passivo retorna ao feito às fls. 646 e 647, para solicitar que sejam consideradas todas as Notas Fiscais de emissão própria de entradas e saídas de mercadorias no demonstrativo Lista geral de omissões uma vez que o autuante não considerou as mesmas em seu levantamento, embora estivessem devidamente autorizadas e escrituradas.

Novamente, informa que as notas fiscais de transferências internas que realiza de mercadorias que foram enviadas do estoque de produtos de comercialização e posteriormente para a fabricação de produtos de padarias, lanchonete e restaurantes, CFOP 5.949, bem como os produtos produzidos dentro destes setores que incluiu em seu estoque com o CFOP 1.949, já citadas na defesa apresentada não foram contabilizadas, representando valor bastante expressivo nas omissões de entradas. Exemplifica o ocorrido:

Demonstrativo: Omissão de saída/entrada apurado mediante levantamento quantitativo de estoque – LISTA GERAL DE OMISSÕES, o produto código 14778, Pão Francês apresenta quantidade zero na coluna entradas, entretanto existem diversas Notas Fiscais emitidas e escrituradas nos livros fiscais de entradas nos arquivos do SPED Fiscal transmitidos.

NF-e: 003.038

Protocolo de autorização: 129150008960795 - 26/01/2015 12:02:16

Chave de acesso: 2915 0103 4151 9900 0107 5500 3000 0030 3810 0003 4485

Ressalta, ainda, que além do pão francês, o pão de doce, de queijo, de hambúrguer, de hot dog integral, sonho doce mel também não foram consideradas pelo auditor as quantidades da coluna de entradas do referido demonstrativo.

Acosta novamente notas fiscais de entradas (emissão própria) CFOP 1.949 para que sejam contabilizadas pela auditoria no levantamento quantitativo de estoque.

Diante do exposto acima, solicita que sejam consideradas todas as entradas de mercadorias com CFOP 1.949.

Se coloca à disposição para dirimir eventuais dúvidas, indicando os contatos.

Assegura ter anexado à manifestação CD com cópia da defesa, Nota Fiscal de emissão própria CFOP 1.949.

Em função da manifestação oferecida pela empresa, o autuante volta ao feito às fls. 650 e 651, especificamente em relação aos CFOP 1949 e 5949 que na ótica defensiva não haviam sido considerados no levantamento.

Fala que ante a reclamação, procedeu à análise dos registros da fiscalização, verificando que, efetivamente, não haviam sido considerados os códigos citados, relativos a outras entradas e outras saídas não especificadas.

Constatou que os documentos fiscais com estes códigos não foram considerados no levantamento de estoques, pelo que procedeu a correção devida, que resultou, no caso do “pão francês” e “pão doce” em omissão de saídas e os demais zeraram a omissão, já que todos apresentavam omissão de entradas.

Tal medida reduziu os valores reclamados, conforme demonstra em tabela apresentada.

Se posiciona, pois, pela procedência parcial do lançamento.

Em 30/07/2020 o feito foi convertido em diligência, a fim de que o autuado fosse cientificado do teor da informação fiscal prestada pelo autuante com elaboração de novo demonstrativo, com entrega de seu inteiro teor, inclusive demonstrativos (fl. 656), tendo o órgão preparador emitido intimação (fl. 659), encaminhada por meio de Aviso de Recebimento (fl. 660), entregue em 22/02/2021, todavia o sujeito passivo não se manifestou.

Foi o feito encaminhado para continuidade de sua instrução em 06/05/2021, recebido no CONSEF em 21/05/2021 e distribuído a este relator em 10/06/2021 (fl. 661-v).

## VOTO

O presente lançamento constitui-se em três infrações arroladas pela fiscalização, objeto de impugnação por parte do autuado.

Verifico que o sujeito passivo foi intimado acerca do início da ação fiscal através da lavratura de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos em 11/07/2017 (fl. 108).

A memória de cálculo da autuação se encontra às fls. 07 a 107, impressa, e em formato digital na mídia de fl. 110.

O contribuinte compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiriam a mesma, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma de objetiva peça de impugnação e manifestações posteriores.

O autuado se encontra inscrito no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, na condição de “Comércio Varejista de Mercadorias em Geral”, estabelecido no município de Capim Grosso.

Quanto ao argumento defensivo trazido no sentido de que as infrações 01 e 02 do Auto possuem valores, datas de ocorrências e descrições invertidas, inclusive divergem com as infrações descritas nos relatórios Resumo Geral das Infrações Apuradas, o que dificultaria o entendimento do lançamento e prejudicaria o direito de defesa do contribuinte das infrações contidas, no que foi refutado pelo autuante, o qual entende inexistir qualquer prejuízo para a defesa, ainda que reconhecesse o equívoco cometido, esclareço a seguir.

Em verdade, o que se observa da leitura da peça exordial do Auto de Infração é que a descrição da infração 01 não se coaduna com o demonstrativo de débito indicado para a mesma, embora diga respeito a realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, e tenha infrações em vários meses do mesmo ano, ao passo que na infração 02, a ocorrência se resume a um único período.

Comparando os arquivos das planilhas elaboradas pelo autuante, se constata ter o mesmo invertido o demonstrativo da infração 01 na infração 02, e vice-versa, em total desalinho com os dados levantados.

Daí a consequência de tal equívoco, claramente involuntário, é a de que as infrações, em seus demonstrativos de débito que servem de base para o lançamento e as consequências dele decorrentes, se apresentam como elementos fundamentais para a segurança jurídica e a liquidez do débito, o que não ocorre no caso presente, trazendo insegurança quanto a determinação da infração de que nos fala o artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99:

*Art. 18. São nulos:*

(...)

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator”;*

Evidentemente, à vista dos fatos acima relatados, o devido processo legal também não foi atendido.

A este respeito, invoco doutrina de Ângelo Aurélio Gonçalves Pariz (O princípio do devido processo legal: direito fundamental do cidadão, Coimbra: Editora Almedina, 2009, p. 276) que nos ensina que o “*devido processo legal se manifesta em todos os campos do direito, em seu aspecto substancial, sendo exemplos: o princípio da legalidade, no direito administrativo...* princípio da submissão da administração à lei (vedação da administração agir *contra legem* ou *praeter legem*, mas sempre *secundum legem*, ou seja, de conformidade com a lei e dentro dos limites dados por ela); princípio da razoabilidade das leis (toda lei que não for razoável é contrária ao direito e deve ser controlada pelo Judiciário)...garantia do comércio exterior e interestadual, fiscalizados da anualidade, legalidade, da incidência única - non bis in idem...e garantia dos direitos fundamentais do cidadão entre outros”.

O processo administrativo fiscal presta-se à proteção do patrimônio público (tributos), mas, igualmente, à efetividade do direito de proteção dos contribuintes, conforme previsão contida no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal, para permitir ampla defesa ante acusação de descumprimento das legislação tributária, mediante provas e recursos, para o exercício do controle da legalidade, bem como o exame da culpabilidade e da adequada motivação do que seja objeto do ato de lançamento tributário.

Nesta senda, esclareço que os atos jurídicos têm de atender requisitos intrínsecos pertinentes ao sujeito, finalidade, forma, motivo e objeto, a saber:

- a) competência;
- b) finalidade;
- c) forma, no caso presente Auto de Infração contendo todos os requisitos relativos à incidência tributária;
- d) objeto – cobrança dos valores tributários (imposto, juros de mora e multa). Os processos somente têm condição de projetar efeitos jurídicos (solução de consultas, imposição ou concessão de regimes fiscais, reconhecimento de imunidades e isenções, compensações e lançamentos tributários) na medida em que observem os inúmeros princípios jurídicos previstos no ordenamento.

Os procedimentos fiscais que não atentam para os elementos previstos no ordenamento jurídico não têm plena condição, nem formal, nem material, de atingir a sua finalidade, de modo a oferecer segurança ao fisco e ao contribuinte.

Importante o fato que deve ser levado em conta de que o ato de lançamento tributário deve conter os elementos necessários para a sua validade e eficácia:

- a) forma (requisitos legais);
- b) finalidade (fim público);

- c) motivo (descumprimento da obrigação tributária e descrição dos fatos); e
- d) objeto: certificar situação jurídica (infração e fatos que concorreram)

No caso concreto, ao se equivocar quanto a incongruência entre os valores apurados e lançados e a descrição dos fatos, se está diante da situação de invalidade dos atos administrativos de alcance pela via da nulidade, não sendo passível, neste momento processual a correção do erro, tal como tentativa do autuante em fazer quando da informação fiscal prestada, e a consequência direta do ocorrido, é simplesmente a nulidade das infrações 01 e 02.

Esclareço que não se trata aqui da hipótese de aplicação do § 1º do artigo 18 do RPAF/99, diante do fato de estarmos frente a erro de natureza material, na determinação da matéria tributável de cada uma das infrações.

Quanto a infração 03, diz respeito a recolhimento a menos do imposto devido a título de antecipação parcial, como relatado em momento anterior.

Inicialmente, necessário e pertinente se esclarecer que a legislação tributária do Estado, estabelece como regra geral, que nas entradas de mercadorias no território da Bahia, os contribuintes possuem a obrigação de recolher a título de antecipação tributária, o ICMS, estando tal regra insculpida no artigo 12-A da Lei 7.014/96:

*“Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

*I - isenção;*

*II - não-incidência;*

*III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.*

*§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.*

*§ 3º Nas operações com álcool poderá ser exigida a antecipação parcial do imposto, na forma que dispuser o regulamento”.*

Por outro lado, o artigo 17 da mesma Lei, determina que a base de cálculo para o recolhimento do imposto é o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, bem como o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição; frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado, e em relação ao IPI, o parágrafo 2º do mencionado artigo 17, estipula que não integra a base de cálculo do ICMS o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), quando a operação, realizada entre contribuintes é relativa a produto destinado a comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, configurar fato gerador de ambos os impostos.

Também o artigo 23 da Lei 7.014/96, em seu inciso III assim dispõe:

*“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

*(...)*

*III - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição”.*

Esta é a base legal para que o Estado da Bahia possa, através de sua fiscalização tributária, realizar a cobrança de antecipação parcial para as empresas optantes daquele regime de tributação, vez que tal sistemática não implica em encerramento da fase de tributação. Ou seja: em relação à antecipação parcial, incide a regra geral de apuração e recolhimento de todos os

contribuintes, independentemente do regime pelo qual optaram, obedecendo a legislação posta, especialmente o artigo 12-A da Lei 7.014/96, já mencionado e transscrito linhas acima.

O RICMS/12, assim prevê em seu artigo 332:

*"Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:*

*(...)*

*III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:*

*a) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, relativamente ao imposto correspondente à operação ou operações subsequentes;*

*b) não enquadradas no regime de substituição tributária e destinadas à comercialização, relativamente à antecipação parcial do ICMS"* (grifei).

Ou seja, a destinação para comercialização é requisito indispensável para o nascimento da obrigação de recolher o imposto a título de antecipação parcial.

Como visto, somente é devida a antecipação parcial quando as mercadorias foram destinadas a comercialização, motivo pelo qual esta comprovação é crucial para o deslinde da questão.

Quanto a discrepância entre o mês de emissão das notas e a sua escrituração, e consequente exigência da antecipação parcial, o autuante, quando da informação fiscal, esclareceu ter tomado como referência o período de entrada no estabelecimento, o que tudo leva a crer satisfez ao contribuinte que não mais se manifestou em relação a tal assunto.

A empresa autuada invoca a seu favor na peça de impugnação apresentada, o fato de não dever qualquer valor relativo à nota fiscal 3921186, a exemplo de outras, que não teriam sido consideradas no mês de recolhimento, e sim, de sua emissão, no que foi esclarecido na informação fiscal do autuante de que verificou os documentos em tela, e em relação a esta nota fiscal 3921186, indica ter a empresa escriturado o documento fiscal com CFOP 2102, referente a mercadorias adquiridas para comercialização, entretanto, verificou que o valor correspondente ao diferencial de alíquota foi lançado no mês de dezembro, tendo, portanto, excluído seu valor.

Com efeito, o CFOP 2102 diz respeito a entradas ou aquisições interestaduais para comercialização, o que, ensejaria o recolhimento da antecipação parcial, por parte do contribuinte, todavia, à vista de ter a operação em tela sido oferecida à tributação no mês de dezembro, com o recolhimento da DIFAL, tenho como correta a sua exclusão pelo autuante do lançamento, registrando, inclusive o fato de o contribuinte não mais se manifestar após tal ajuste realizado, o que pode ser interpretado como concordância tácita com o novo valor ajustado.

Consequentemente, à vista de qualquer outro argumento a ser apreciado, tenho a infração 03 como parcialmente subsistente em R\$2.313,06, de acordo com o seguinte demonstrativo, reprodução daquele encartado à fl. 637:

## 2015

Março	R\$ 109,47
Maio	R\$ 171,65
Julho	R\$ 198,53
Agosto	R\$ 75,54
Outubro	R\$ 3,14
Novembro	R\$ 210,81
Dezembro	R\$ 51,63

**2016**

Fevereiro R\$ 143,17

Março R\$ 58,36

Abril R\$ 80,32

Novembro R\$ 553,17

Dezembro R\$ 657,27

Pelos expostos motivos, tenho o lançamento como procedente em parte, no total de R\$2.313,06, ao tempo em que recomendo à autoridade competente a possibilidade de renovação do procedimento fiscal, não somente para constituição correta do crédito tributário eventualmente devido nas infrações 01 e 02, bem como o valor apurado posteriormente para a infração 03, respeitado o prazo decadencial.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **207150.0008/17-5**, lavrado contra **HIPER DOCE MEL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.313,06**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “d” da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala virtual das Sessões CONSEF, 16 de agosto de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO - PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - JULGADOR