

**A. I. Nº** - 298624.0004/20-0  
**AUTUADO** - GERDAU AÇOS LONGOS S.A.  
**AUTUANTE** - JOSÉ MACEDO DE AGUIAR e  
- WAGNER RUY DE OLIVEIRA MASCARENHAS  
**ORIGEM** - IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 06.07.2021

**6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0196-06/21VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÃO DE ENTRADAS INTERESTADUAIS. AQUISIÇÃO DE BENS PARA USO E CONSUMO E IMOBILIZADO. Erro de fulcro em relação ao real objeto da acusação fiscal. Verificado se tratar de vendas de mercadorias e não de aquisição, impondo nulidade do lançamento com espeque nos incisos II e IV, alínea “a”, ambos do art. 18 do RPAF-BA/99. Infração insubsistente. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração objeto deste relatório foi lavrado em 23/02/2020 e se refere à cobrança de ICMS no valor de R\$194.578,63, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 - 06.05.01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre a alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. Referente ao período de fevereiro a agosto de 2017; março de 2018; abril e dezembro de 2019.

Constata-se que tempestivamente a Autuada apresentou impugnação ao lançamento através dos documentos constantes às fls.12 a 22, quando apresentou o arrazoado de defesa relatado a seguir.

A defesa inicia a peça defensiva discorrendo sobre os fatos, a tempestividade e sob o tópico “*III - DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO BASEADO EM FALSA PRESUNÇÃO*” afirmou que o Autuante presumiu ter havido falta de recolhimento do ICMS-DIFAL, entendendo que a Impugnante estaria adquirindo mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinando-as ao seu ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento sem o pagamento do diferencial de alíquotas ao Estado da Bahia.

Asseverou verificar-se que o lançamento sob análise fundou-se exclusivamente em premissas falsas que levam necessariamente a conclusões igualmente falsas, uma vez que a Autoridade Fiscal desconsiderou que a Impugnante figura como estabelecimento remetente das mercadorias autuadas e não como adquirente das referidas mercadorias. Ou seja, ao contrário do que constou na autuação ora impugnada, nas operações questionadas a Impugnante é que vendeu as mercadorias, e não quem as adquiriu.

Destacou que a Impugnante figura como emitente de todas as 101 (cento e uma) notas fiscais autuadas e listadas na planilha disponibilizada pelo Autuante. E que, além da autuação ter sido lavrada em face de sujeito passivo equivocado, as mercadorias objeto das operações autuadas foram destinadas a contribuintes do imposto e, conforme disse restará pormenorizadamente demonstrado no tópico de mérito, o eventual recolhimento do ICMS-DIFAL ficaria a cargo do destinatário, nos termos do artigo 155, §2º, inciso VIII, alínea "a" da CF/88.

Ilustrou a sua assertiva colacionando as três primeiras notas fiscais listadas na planilha do do Autuante, bem como as três últimas, demonstrando que a Impugnante figura como emitente destes documentos fiscais e não como destinatária ou adquirente, bem como que as operações foram destinadas a contribuintes do imposto.

Salientou que o lançamento está sob a égide da segurança jurídica, bem como de seus consectários legais (estrita legalidade, tipicidade cerrada, ampla defesa, presunção de inocência até prova em contrário, etc.). Enquanto edita esse ato administrativo, o Fisco não pode, sob pena de nulidade, adotar critérios próprios (subjetivos), em substituição aos permitidos pela Constituição.

Pontuou que cumpria ao Fisco, comprovar o suposto fato conhecido (qual seja, a verificação de que a Impugnante figuraria como adquirente destes produtos), ônus do qual não se desincumbiu, uma vez que transformou um mero indício em prova cabal, absoluta e única, sem considerar que a ora Impugnante seria emitente das referidas mercadorias, destinando-as para contribuintes do imposto localizados no Estado da Bahia.

Rematou dizendo ter demonstrado os vícios insanáveis que inquinam o lançamento ora vergastado, que tomou por espeque meras presunções acerca da natureza das operações relacionadas no Auto de Infração, cumpre seja anulada a exigência fiscal sub examine.

Passando ao tópico “*III - DA TOTAL IMPROCEDÊNCIA DA AUTUAÇÃO*” e “*OPERAÇÕES REALIZADAS PELA IMPUGNANTE QUE FIGURA COMO EMITENTE DAS NF'S AUTUADAS EM OPERAÇÕES DESTINADAS À PESSOA JURÍDICA CONTRIBUINTE DO IMPOSTO NO ESTADO DA BAHIA*”, disse que desde a publicação da Emenda Constitucional nº 87 /2015, foi modificada a sistemática formal de cálculo e recolhimento do ICMS devido a título de diferencial de alíquota, na venda destinada a contribuinte e não contribuinte do imposto, destacando as alterações dos incisos VII e VIII, do § 2º do artigo 155 da CF/88, que reproduziu.

Nestes termos, disse que conforme disposto no artigo 155, § 2º, VIII, “a” da Constituição Federal de 1988, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final contribuinte localizado em outro Estado, a responsabilidade pelo recolhimento do imposto será do destinatário, quando este for contribuinte do imposto.

Contudo, afirmou que conforme já demonstrado, as referidas mercadorias foram comercializadas pela Impugnante que figura na qualidade de EMITENTE das 101 (Cento e uma) Notas Fiscais autuadas, sendo destinadas a consumidores contribuintes do imposto. E que, nos termos do art. 155, § 2º, XII, “a” da Constituição Federal de 1988, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-DIFAL ao Estado da Bahia seria do destinatário, pois as operações se referem à venda de produtos pela Impugnante a contribuintes do imposto, localizados no Estado da Bahia. Destacou alguns exemplos:

- a) FLOPAM DO BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA EIRELI- CNPJ 13.661.609/0001-53 CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 20.29-1-00 - FABRICAÇÃO DE PRODUTOS QUÍMICOS ORGÂNICOS NÃO ESPECIFICADOS ANTERIORMENTE;
- b) TRANSMISSORA JOSÉ MARIA DE MACEDO DE ELETRICIDADE S.A. - CNPJ 21.728.083/0003-71 CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL: 35.12-3-00 - TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS: 42.21-9-02 - CONSTRUÇÃO DE ESTAÇÕES E REDES DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA
- c) RURALFORTE COMÉRCIO DE PRODUTOS VETERINÁRIOS LTDA - CNPJ 09.502.383/0001-70 CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL: 47.71-7-04 - COMÉRCIO VAREJISTA DE MEDICAMENTOS VETERINÁRIOS: CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 47.44-0-99 - COMÉRCIO VAREJISTA DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO EM GERAL.

Dizendo para comprovar a impossibilidade de exigência do imposto da Impugnante no caso em análise, destacou a operação realizada por meio da Nota Fiscal nº 522130, emitida em 04/05/2017, que disse tratar-se da venda do produto VERG CASO 6,3mm RT12m 1t NV para o estabelecimento FLOPAM DO BRASIL INDÚSTRIA QUÍMICA EIRELI, cujo CNAE principal é o de nº 20.29-1-00, e CNAE secundário nº 28.69-1-00 (Fabricação de máquinas e equipamentos para uso industrial específico não especificados anteriormente, peças e acessórios).

Explicou que da análise do CNAE do destinatário, restaria claro tratar-se de estabelecimento contribuinte do imposto, atraindo a aplicação do artigo 155, § 2º, XII, “a” da Constituição Federal de 1988 nesta situação.

Pontuou que a referida situação também ocorre com as demais operações autuadas, sendo que a Impugnante colaciona a planilha anexa contendo as informações em relação às 101 (cento e uma) notas fiscais Autuadas de forma detalhada.

Rematou que diante do acima exposto, resta demonstrada a total insubsistência do presente Auto de Infração, motivo pelo qual entende que deve ser integralmente cancelado.

Passando a tratar do tópico “IV - DA INAPLICABILIDADE DA MULTA AO PRESENTE CASO - MULTA CONFISCATÓRIA” afirmou que a imputação de penalidade no caso em análise atinge o montante de 60% do valor do imposto. Contudo, conforme amplamente exposto ao longo da impugnação, não há imposto a ser exigir no caso em análise, tendo em vista que a Impugnante figura como emitente dos documentos fiscais, cujas mercadorias foram destinadas a consumidores finais contribuintes do imposto (ficando a cargo do adquirente o recolhimento do DIFAL ao Estado da Bahia).

Acrescentou que, desta forma, por não haver imposto a se exigir da Impugnante, não há que se falar em multa.

Asseverou que a severidade das sanções tem por objetivo proteger a arrecadação do Estado e estimular, por vias oblíquas, o pagamento de tributos devidos. Entretanto, entende que deve haver proporcionalidade entre as penalidades aplicadas e as infrações cometidas e deve existir uma graduação razoável entre o que se paga e o que se recebe, bem como entre o que se recebe em decorrência do que não se paga pontualmente. E que a punição deve guardar relação direta entre a infração cometida e o mal causado, assim como com o bem jurídico que se deseja proteger. Citou o posicionamento do Egrégio Supremo Tribunal Federal, no brilhante e irretocável voto do Exmº. Min. Sepúlveda Pertence, no julgamento da ADI 551-1/RJ, o qual reproduziu.

Discorrendo sobre o tópico “IV - DAS PROVAS” disse que em atenção ao princípio da eventualidade e admitindo-se a eventual necessidade de produção de provas, durante a tramitação do presente processo, protesta a Impugnante pela produção de todos os meios de prova em direito admitidas, em especial pela juntada de novos documentos que venham a ser necessários para o total saneamento dos fatos.

Por todo o exposto, requereu:

*“(i) Preliminarmente reconhecer a nulidade apontada, que inquina o lançamento de vício insanável, acarretando assim o cancelamento do presente lançamento;*

*“(ii) Quanto ao mérito, nos termos das razões expostas, requer seja integralmente cancelada a presente autuação, haja vista a sua total insubsistência, conforme alegações especificadamente aduzidas, julgando-se improcedente o Auto de Infração lavrado pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia. ”*

Requer ainda sejam as intimações realizadas em nome das Dras. TACIANA ALMEIDA GANTOIS, inscrita na OAB/SP nº 353.890 e ANA CRISTINA DE CASTRO FERREIRA, inscrita na OAB/SP sob o nº 165.417, ambas com escritório na Alameda Santos nº 1940, 9º andar, Conj. 92 - CEP 01418- 102, São Paulo - SP, Telefone (11) 2050-3434.

A informação fiscal veio aos autos pelas fls. 41 a 43, os Autuantes reproduziram os argumentos defensivos e disseram que iriam demonstrar como a Impugnante tentou enviesar seu relato, de modo que de um lado, argumentou que não entendeu a autuação, e de outro, demonstrou entender perfeitamente a autuação, pois interpretou a legislação de maneira a atingir seu objetivo, dizendo em seguida que iriam analisar item a item da defesa.

Concordaram com os argumentos acerca da tempestividade: “Pelo relato da impugnante, na medida que a SEFAZ recepciona a defesa remetendo-a ao auditor, consideramos tempestiva a mesma. ”

Com relação aos argumentos inerentes ao tópico defensivo “Da Nulidade do Auto de Infração Baseado em Falsa Presunção: ” Disseram que o contribuinte demonstra que compreendeu perfeitamente a autuação, emitindo um relato exato da infração.

Disseram que em relação à matéria, o parágrafo § 1º do Art. 18 Cap. V, do RPAF (das nulidades), prevê:

*“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.”*

Observaram que o auto de infração é eletrônico/automatizado, e que por isso pode acontecer intercorrências como a que aconteceu. Para sanar de maneira incontroversa esse “erro”, querem que o contribuinte se considere re-enquadrado na Infração abaixo:

*“02-01-28 – Operações com Mercadorias/Falta de Recolhimento de ICMS/DIFAL-EC.87-15. Descrição: A empresa vendeu mercadorias para Uso ou Consumo/Ativo a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado da federação e cabe a este receber a diferença entre alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual (Ec.87-15).”*

Destacaram quanto ao tópico “Da Total Improcedência da Autuação:” Que às folhas 19 e 20, o Impugnante além de continuar citando o erro de enquadramento, entra pela seara do mérito e argumenta, que por ser as empresas compradoras contribuintes do imposto, ele ficaria liberado de sua responsabilidade precípua de reter e recolher o tributo, pelo qual está autuado – o que entendem não se coadunar com a verdade, posto que do contrário desconfigurado estaria o instituto da Substituição Tributária, onde todos os protocolos de intenção possuem esse parágrafo abaixo:

*“Parágrafo único. O disposto no “caput” aplica-se também à diferença entre a alíquota interna e a interestadual sobre a base de cálculo da operação própria, incluídos, quando for o caso, os valores de frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, na hipótese de entrada decorrente de operação interestadual, em estabelecimento de contribuinte, de mercadoria destinada a uso, consumo ou ativo permanente.”*

Disseram ser fato, que os produtos autuados estão dentro dos protocolos de Substituição Tributária e foram utilizados pelas empresas compradoras, conforme prevê o parágrafo único, acima descrito.

Em relação a arguição defensiva quanto a inaplicabilidade da multa, opinaram pela não procedência, disseram ter remetido o PAF ao contribuinte para tomar ciência, e em concordando com a argumentação dos próprios, realizar a quitação, visando economia processual.

E ponderaram que resolvendo a Impugnante realizar nova argumentação, teria o prazo de no mínimo 10 (dez) dias, conforme prevê o RPAF, podendo se estender mais a critério do departamento da SEFAZ, responsável pela intimação, devido ao inconveniente da pandemia.

A defesa foi cientificada da informação fiscal e voltou a se pronunciar às fls. 48 a 53, e sob o tópico “III - DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO” reiterou os argumentos da inicial e pontuaram que tendo os Autuantes confirmado que cometeram equívoco em relação a infração imputada, entende não haver como sanar a inquestionável nulidade do lançamento em tela.

Consoante acima noticiado, afirma que inicialmente foi imputada à Manifestante infração pela suposta falta de recolhimento do ICMS-DIFAL, decorrente de aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao seu ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

Porém, acrescenta que após a apresentação da impugnação administrativa, os Autuantes realizaram alteração da descrição dos fatos, imputando a ora Manifestante a seguinte infração:

*“vendeu mercadorias para Uso ou Consumo/Ativo a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado da federação e cabe a este receber a diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual (Ec 87-15).”*

Contudo, destacou que os artigos apontados como infringidos permanecem inalterados, sendo estes, o artigo 4º, inciso XI da Lei nº 7.014/96 e o art. 305 §4º, inciso III, alínea "a" do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13780/2012, que reproduziu.

Disse terem afirmado os Autuantes, entretanto, que os produtos autuados estão dentro dos protocolos de Substituição Tributária e foram utilizados pelas empresas compradoras/ conforme prevê o parágrafo único do diploma legal evocado.

No entanto, a Impugnante insiste que demonstrará que apesar da diligência fiscal ter alterado a descrição dos fatos contido no relato da infração, tal correção não afasta a nulidade que atinge a presente autuação, devendo esta ser integralmente cancelada em virtude da sua nulidade insanável.

E ainda que na remota hipótese se não ser acatada a nulidade apontada, demonstrará que, no mérito, a presente cobrança deve ser julgada improcedente, quando repetiu os argumentos defensivos de mérito conforme inicial.

Os Autuantes voltam a se pronunciar às fls. 61 a 62, após contextualizarem os fatos, dizem que os produtos autuados estão dentro dos protocolos de Substituição Tributária e foram utilizados pelas empresas compradoras, conforme prevê o parágrafo único, acima descrito. Opinaram pela manutenção da Multa, porém concordam em parte com a defesa em relação ao NCM que aquiesceram não constar do anexo de substituição tributária, refizeram o demonstrativo reduzindo o valor lançado para R\$13.275,73, de acordo com planilha anexada à fl. 63.

Disseram ter remetido o PAF ao contribuinte para tomar ciência, observando que concordando com sua argumentação deveria realizar a quitação, visando economia processual.

A defesa se pronunciou às fls. 67 a 73, em face da Diligência de fls. 61 a 63 elaborada pelo Auditor Fiscal, reitera todas as suas alegações.

A fl. 82 consta mais um pronunciamento dos Autuantes, que disseram que os argumentos defensivos constante das fls. 66 a 80 são mais uma tentativa de se abster do pagamento do Auto de Infração, o qual foi exaustivamente discutido tendo sido parte da defesa acatada de modo a remanescer o valor de R\$13.275,73 considerando a mudança de fulcro da acusação fiscal que propuseram.

É o relatório.

## VOTO

Consta da peça vestibular, se tratar o presente Processo Administrativo Fiscal de lançamento de crédito tributário com fins à recuperação de ICMS decorrente da acusação de ter a Impugnante deixado de recolher ICMS referente a diferença entre as alíquotas interna e interestadual, incidentes pela aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento.

Porém, se verifica dos autos que por ocasião da informação fiscal, haja vista a defesa comprovar que as notas fiscais objeto da autuação se referiam a operações de vendas e não de aquisição, ao contrário da acusação fiscal original consignada no documento de LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (AUTO DE INFRAÇÃO) que se refere a entradas de mercadorias, os Autuantes propuseram alteração da descrição dos fatos e da tipificação da infração tributária, objetivando, desta feita, imputar a Manifestante outra infração, a seguir exposta:

*"vendeu mercadorias para Uso ou Consumo/Ativo a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado da federação e cabe a este receber a diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual (Ec 87-15)."*

No entanto, a Impugnante asseverou que apesar da diligência fiscal ter alterado a descrição dos fatos contido no relato da infração imputada originalmente, tal correção não afastaria a nulidade insanável que atinge a presente autuação, haja vista a impossibilidade de alteração da imputação fiscal original.

Indiscutivelmente, se trata de questão que reclama apreciação preliminar por se referir a arguição defensiva que caso confirmada pelo colegiado impõe a anulação do feito pela nulidade, sem que seja possível adentrar a questão posterior de mérito. De maneira que passo a enfrenta-la.

De fato, identifico matéria indicativa de possível vício intransponível a macular o presente lançamento. Pois, fora vilipendiado o princípio de maior salvaguarda aos direitos fundamentais do cidadão, que é o princípio da tipificação cerrada, que a despeito de importado do Direito Penal, se encaixa como uma luva no Direito Tributário, este que é outra grande ferramenta do ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, posto ter por responsabilidade salvaguardar um dos principais pilares da civilização ocidental moderna, a PROPRIEDADE PRIVADA, de importância reconhecida e balizada pela Carta Magna maiormente em seus arts. 5º incisos, XXII, LIV, LV, e 170, inciso II.

*Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:*

*XXII - é garantido o direito de propriedade;*

*LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;*

*LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;*

*Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

*(...)*

*II - propriedade privada; Grifos nossos.*

*(...)*

Nessa esteira, da mesma forma que a aplicação do princípio da tipicidade cerrada no Direito Penal, requer também o Direito Tributário que não haja a menor discrepância entre a acusação do tipo penal e a verdade material da infração fiscal praticada.

Como é sabido, o Direito Tributário, quanto ao princípio da tipicidade cerrada, impõe que os elementos integrantes do tipo sejam inquestionavelmente precisos e determinados na sua formulação legal, e que a acusação fiscal absolutamente represente a peremptória subsunção do fato impositivo tributário ao tipo infracional tributário correspondente, de modo que os órgãos de aplicação do direito, tanto os agentes públicos competentes para realizar o lançamento do crédito tributário nos moldes do art.142 do CTN, como os julgadores do CONSELHO DE FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA – CONSEF, não precisem introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua análise e aplicação concreta, estando todos irremediavelmente acorrentados ao tipo infracional indicado nos documentos de lançamento que são o Auto de Infração ou a Notificação Fiscal.

Por outras palavras: o lançamento do crédito tributário e a legislação tributária exige a utilização de tipificação através de conceitos determinados e precisos, entendendo-se estes como àqueles que não arrisquem a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários, de modo a exigir e permitir que a acusação fiscal através do tipo infracional escolhido em subsunção do fato impositivo à norma seja absolutamente escorreito.

Ocorre que, quanto à matéria, houve divergência importante entre a infração objeto da acusação fiscal tipificada na peça vestibular de lançamento e a real exigência tributária que se objetivava alcançar, conforme já explicado inicialmente. Haja vista, que no Auto de Infração consta a seguinte imputação:

*“Infração 01 - 06.05.01*

*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento. ” Grifei.*

E em seguida, por ocasião da informação fiscal, a vista da comprovação pela defesa de que os documentos que alicerçavam a acusação fiscal não se tratavam de aquisição de mercadorias e sim de venda de mercadorias, propuseram os Autuantes modificar a acusação para a equivalente diametralmente oposta, veja-se:

*"02-01-28 – Operações com Mercadorias/Falta de Recolhimento de ICMS/DIFAL – Ec.87-15. Descrição: A empresa vendeu mercadorias para Uso ou Consumo/Ativo a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro estado da federação e cabe a este receber a diferença entre a alíquota interna do estado destinatário e a alíquota interestadual (Ec 87-15)." Grifei.*

Vício irremediável, portanto, por não ser possível mera correção em uma eventual diligência, pois não é mais possível mudar o objeto da acusação fiscal no mesmo formulário de lançamento. Bem como, não é possível emitir novo formulário de lançamento mantendo-se o número do formulário viciado.

E mais, não seria possível eventualmente inscrever em dívida ativa um crédito tributário com vício que compromete o princípio da tipicidade cerrada. *Ex vi* dos arts. 201 a 203 do CTN. *In verbis*:

CTN

## CAPÍTULO II

### Dívida Ativa

*Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.*

*Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.*

*Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:*

*I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;*

*II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;*

*III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;*

*IV - a data em que foi inscrita;*

*V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.*

*Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição.*

*Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada. Grifei.*

Ressalte-se, que este voto tem respaldo por estar em paralelo com diversos julgados deste CONSEF, entre os quais destaco:

2ª CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0376-12/15

*EMENTA: ICMS. RECOLHIMENTO DO IMPOSTO A MENOS. OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS. A infração apontada no PAF decorre da apuração e cálculos que não estão explicitados nos autos. A tipicidade do fato tributário é cerrada e a descrição da infração lançada de ofício, não pode ser genérica, firmando-se simplesmente que "recolheu a menor o ICMS por*

*desencontro do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração de ICMS", quando para chegar a tal conclusão percorre-se um caminho imenso, complexo, e que envolveu o refazimento completo da escritura fiscal do contribuinte. Inovação na acusação com mudança no fulcro da autuação. Nulidade do lançamento com fundamento no art. 18, II, RPAF/99. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime*

- X -

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0234-12/17

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MEDICAMENTOS. a) FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. b) PAGAMENTO A MENOR. O próprio autuante reconhece no decorrer da instrução processual que o Auto de Infração merece ser corrigido quanto às infrações supostamente cometidas. Nesse caso, como há mudança no fulcro da autuação faz-se necessário a apuração do imposto por meio da lavratura de novo Auto, com as devidas correções. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

(...)

Registra-se que o autuante participou da sessão de Segunda Instância, explicando que a infração 1 deveria ter como código 07.06.03, e a infração 2, deveria ter como código 07.06.04, alegou que o ocorrido interferiu apenas no que tange a origem das mercadorias e detalhou ainda que formulou e-mail nesse teor, tendo encaminhado ao contribuinte dias após a lavratura do AI. Todavia, além dos códigos das infrações, a própria tipificação fazia referências às operações interestaduais, bem como as respectivas capitulações, o que sem dúvida prejudica o entendimento do defendente. Se déssimos provimento a este Recurso estaríamos abrindo um enorme precedente para que erros dessa natureza fossem corrigidos no decorrer do lançamento fiscal, sendo que não há previsão legal neste sentido.

Por fim, pelos fatos geradores lançados, ainda há possibilidade de se corrigir o erro registrado, pelos moldes adequados, sendo feito um novo lançamento de ofício.

Pelo exposto, mantenho a Decisão recorrida, que julgou pela NULIDADE do lançamento de ofício e desta forma, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

- X -

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0241-03/19

EMENTA: ICMS. 1. SIMPLES NACIONAL. a) EMPRESA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. Infração comprovada, de acordo com o demonstrativo elaborado pelo autuante. b) OMISSÃO DE RECEITA SUPRIMENTO DE CAIXA SEM COMPROVAÇÃO. Não ficou caracterizada a irregularidade na forma indicada na descrição da infração, e não há como se determinar, com segurança, a infração imputada, o que implica nulidade da autuação. c) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Autuado não contestou. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de diligência fiscal. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.

(...)

No caso em exame, o autuante esclareceu que foram apurados saldos credores de caixa, mas na acusação fiscal mencionou que foi apurado suprimento de caixa de origem não comprovada. Neste caso, embora ambas as irregularidades impliquem presunção legal de omissão de saídas de mercadorias tributáveis, não há como alterar o fulcro da autuação após ter sido lavrado o auto de infração.

Quanto à possibilidade de mudança no fulcro da autuação, tal mudança não é admitida no lançamento tributário, haja vista que, depois de realizado o lançamento e se conclui que o fato era outro, e não aquele imputado ao sujeito passivo, impõe-se a anulação do lançamento para que, mediante nova ação fiscal, seja renovado o procedimento a salvo dos vícios

Considerando que no processo administrativo fiscal se deve observar os critérios constitucionais atinentes ao contraditório e à ampla defesa, e a mudança do fulcro da autuação constitui cerceamento do direito de defesa, não há como se determinar, com segurança, a infração imputada, o que implica nulidade da autuação, conforme prevê o art. 18, inciso IV, alínea "a" do RPAF/BA.

Entendo que não está caracterizada a irregularidade apontada na forma indicada na acusação fiscal, e concluo pela nulidade da infração 03, devendo ser renovado o procedimento fiscal a salvo de falhas.

XXXX



4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0236-04/16

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A lei atribui ao adquirente a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações com mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, relacionadas no RICMS/BA. De fato, o lançamento diz respeito a falta de recolhimento/recolhimento a menor de antecipação parcial, havendo desconformidade que vicia o lançamento, diante do fato de que sua correção no Auto de Infração não é possível por implicar em mudança de fulcro da acusação. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

(...)

Todavia, o julgador deve analisar todos os aspectos do lançamento, e na hipótese de verificar qualquer desconformidade, tem o dever de ofício de apontá-lo. Pois bem: observo que a acusação firmada pelo autuante é a de cometimento de “recolhimento do ICMS a menor por antecipação, em caso de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou do exterior relacionadas nos anexos 69 e 88”.

Verifico, ainda, que os demonstrativos elaborados e que serviram como embasamento para o lançamento, em verdade, se referem a recolhimento de antecipação tributária parcial, onde não há encerramento de tributação, apenas o seu recolhimento de forma precoce, com a possibilidade de aproveitamento do crédito fiscal do valor recolhido, contrariamente à figura da acusação, na qual ocorre o encerramento da tributação, e que não propicia aproveitamento de qualquer crédito fiscal, além de possuir modalidade de cálculo bem diversa daquela outra acima abordada. Aliás, o próprio título dos demonstrativos fala de “antecipação parcial”, ao contrário da acusação que se reporta a recolhimento do “sujeito passivo por substituição”.

Logo, em que pese o fato, reitero, da empresa autuada não ter se apercebido de tal falha, sequer ter suscitado o mesmo em sua peça defensiva, esta autuação não pode prosperar, diante do descompasso existente entre a acusação posta e os fatos verificados, que se apresentam como situações bastante distintas, o que contamina de vício insanável o Auto de Infração. Desta forma, vemos que houve mudança no fulcro da autuação, o que implica, com base no artigo 18, inciso IV, do RPAF/99, na nulidade da infração.

(...)

Por tais razões, voto no sentido de que o lançamento deva ser julgado nulo, entretanto, recomendo a repartição competente analisar a possibilidade de refazimento da ação fiscal, respeitado o prazo decadencial.

-X-

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0232-03/19

EMENTA: ICMS. 1. SIMPLES NACIONAL. a) MICROEMPRESA. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. b) OMISSÃO DE RECEITA. SUPRIMENTO DE CAIXA SEM COMPROVAÇÃO. Não ficou caracterizada a irregularidade na forma indicada na descrição da infração e não há como se determinar, com segurança, a infração imputada, o que implica nulidade da autuação. c) OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração comprovada, de acordo com o demonstrativo elaborado pelo autuante. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime

(...)

Quanto à possibilidade de mudança no fulcro da autuação, tal não é admitido no lançamento tributário, haja vista que, depois de realizado o lançamento e se conclui que o fato era outro, e não aquele imputado ao sujeito passivo, impõe-se a anulação do lançamento para que, mediante nova ação fiscal, seja renovado o procedimento a salvo dos vícios.

-X-

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0122-03/19

EMENTA: ICMS. IMPORTAÇÃO. MERCADORIA IMPORTADA EM OPERAÇÃO REALIZADA POR EMPRESA SITUADA EM OUTRO ESTADO, MAS DESTINADA FISICAMENTE A EMPRESA ESTABELECIDNA NA BAHIA SEM TRANSITAR PELO IMPORTADOR. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. Acatada a preliminar de nulidade. A descrição do fato não é condizente com o fato real, nem com

o direito aplicável. A acusação fiscal é de que o autuado deixou de efetuar o recolhimento do ICMS sobre importação, relativo a mercadorias procedentes do exterior, destinados fisicamente a este Estado, porém, sendo o importador estabelecido em outra Unidade da Federação e o desembaraço aduaneiro ter ocorrido ou não em Estado diverso de seu domicílio. Entretanto, a matéria fática diz respeito à exigência do ICMS pela falta de retenção do imposto, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado neste Estado. A autuação foi feita de modo equivocado. Por implicar mudança do fulcro da imputação, é impossível dar prosseguimento à lide, em atendimento aos princípios consagrados na Carta Magna, do devido processo legal e da ampla defesa. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

Contudo, se faz *mister* ressaltar que o lapso identificado, conforme bem justificaram os Autuantes, é perfeitamente compreensível em virtude da sistemática de lavratura que apesar da eficácia e agilidade que transfere ao procedimento fiscal, permite que um simples clique equivocado seja permissivo do erro em tela.

Saliento que os profissionais encarregados são reconhecidamente competentes e responsáveis, signatários de diversos trabalhos em que demonstram inequívoca perícia técnica e comprometimento com a importante função que exercem. Este equívoco, entendo, é compreensível, e o reconhecimento do erro concomitante a propositura de sua solução, comprovam a estirpe altiva desses profissionais, de maneira que denota que este evento não tem o condão de manchar as suas reputações.

Por todo o exposto, voto peremptoriamente pela NULIDADE do lançamento a que se refere o presente Auto de Infração, com espeque nos incisos II e IV, alínea “a”, ambos do art. 18 do RPAF-BA/99, ao tempo que represento à autoridade competente para que avalie a oportunidade, conveniência e pertinência de se renovar a ação fiscal com fins de verificar eventual crédito tributário ainda passível de recuperação.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **298624.0004/20-0**, lavrado contra a empresa **GERDAU AÇOS LONGOS S.A.**

Esta junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/2018.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de junho de 2021

PAULO DANILO REIS LOPES – PRESIDENTE/JULGADOR

JOSÉ CARLOS COUTINHO RICCIO – JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR