

PROCESSO - A. I. Nº 207185.3011/16-8
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BURITI COMÉRCIO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.
RECORRIDOS - BURITI COMÉRCIO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0083-05/17
ORIGEM - DAT SUL / INFAZ ITABUNA (COSTA DO CACAU)
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 16/03/2023

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO C.J.F. Nº 0013-12/23-VD**

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. SAÍDAS SUBSEQUENTES COM O IMPOSTO PAGO INTEGRALMENTE. INTEMPESTIVIDADE NO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE MULTA. Observado, a título de amostragem, permanecem exigíveis itens, classificados sob NCM's constantes da relação do Protocolo ICMS 26/10 e, portanto, sujeitas ao regime da substituição tributária por envolver operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno, classificados sob NCM's 69.07, 69.10, 68.10 (cerâmica branco, bacia caixa d'água, caixa para bacia, lavatório para coluna, bacia convencional, tanque sintético, dentre outros) constantes da relação do Protocolo ICMS 26/10 e, portanto, sujeitas ao regime da substituição tributária por envolver operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno. Apesar de ter sido excluído boa parte dos CTE's da referida infração, foi verificado que mantém como exigência na infração Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte. Modificada a Decisão recorrida. Não obstante a constatação de recolhimento a menos do imposto devido a título antecipação parcial de mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, mas uma vez constatada a tributação regular, pelo regime normal, nas operações subsequentes de saídas, não se exige o imposto que deveria ter sido antecipado, convertendo-se a exigência fiscal em multa de 60% sobre o valor do tributo não antecipado. Rejeitada a arguição de nulidade do lançamento de ofício. Inexistência de vício insanável. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos em razão da decisão da 5ª JJF que julgou o Auto de Infração em epígrafe Procedente em Parte. O Auto de Infração foi lavrado em 21/12/2016, para exigir ICMS no valor de R\$ 175.997,24 e multa de 60% em razão da autuada ter efetuado o 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 procedentes de outras unidades da Federação, e/ou do exterior relacionadas no Anexo 88 do RICMS. Referente

aos exercícios de 2013, 2014, 2015. Recolhimentos a menor de Antecipação parcial – conforme planilhas anexas.

Em sessão de julgamento, no dia 09/05/2017, a 5ª JJF dirimiu a lide com decisão não unânime, com base nos votos abaixo transcritos, sendo vencedor o voto do Ilustre Conselheiro Tolstói Seara Nolasco:

VOTO

Inicialmente nego o pedido de diligência, contido na peça defensiva, haja vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para a formação de meu juízo de valor quanto à infração em lide, como dispõe o art. 147, I, “a” do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99). Ademais, o indeferimento do pedido de prova, diligência ou perícia será feito pelo relator, quando este, individualmente, não houver acatado o pleito, devendo as razões do indeferimento serem enunciadas e fundamentadas na exposição do seu voto. (§ 2º, I do art. 147).

Embora o sujeito passivo tenha mostrado a sua inconformação com o lançamento sob lide, nessa esfera administrativa fiscal, ao analisar as peças que compõem o presente Auto de Infração, constato que as determinações contidas no art. 39 do RPAF/99 (Decreto 7.629/99), foram seguidas, e o mesmo encontra-se apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais.

Em preliminar, o defendente assevera que o Auto de Infração encontra-se eivado de vícios que maculam a sua validade, o que levaria à nulidade absoluta. Nesse passo argumenta que o lançamento tributário está fragilizado pois não possui elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, considerando que é imputado 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 relacionadas nos anexos 69 e 88, e nos fatos é imputado que houve o recolhimento a menor da antecipação parcial do imposto.

Dessa forma questiona se na exigência fiscal em questão é cobrada a antecipação total do imposto ou a antecipação parcial, fulminado assim, a exigência fiscal de nulidade em razão da incerteza e cerceamento ao direito de defesa, devendo assim ser reputado nulo, nos termos do art. 18, inciso II e IV “a” do RPAF.

Observe que, no primeiro momento, seria levada a crer nos argumentos do autuado, contudo, da análise dos elementos que compõem a descrição da infração, constato que na descrição dos fatos consta: “1 – Recolhimento a menor de ICMS Antecipação Parcial, em 2013 a 2015, conforme planilhas anexas – débito total: R\$ 175.997,24.”

Também na descrição da infração 01 07.01.04 está descrito no segundo parágrafo “Recolhimentos a menor de Antecipação Parcial – Conforme planilhas anexas.”

Outrossim, nos demonstrativos da infração, de fls. 15 a 44, cujo título é “Notas Fiscais para Pagamento de ICMS devido por Antecipação Parcial”, e que trazem a discriminação da nota fiscal, data, valor da Nota Fiscal, alíquota de origem, alíquota interna, crédito de ICMS, ICMS apurado, ICMS pago no mês, ICMS devido, não há como não ter clareza que a infração corresponde, efetivamente, à cobrança de diferenças do ICMS Antecipação Parcial que não fora recolhido na totalidade, por ocasião do ingresso das mercadorias no território baiano.

Assim, por ser parte integrante do Auto de Infração, os demonstrativos reforçam e ratificam o teor da infração.

Dessa forma, não acolho a preliminar de nulidade com relação a uma suposta indefinição e clareza quanto à acusação fiscal. Todos os elementos que constituem a infração levam ao cerne da autuação, qual seja o recolhimento a menor da antecipação parcial.

Quanto aos dispositivos citados como infringidos, o AI aponta os arts. 8º, inciso II, e § 3º e art. 23 da Lei 7.014/96, combinados com o art. 289 do RICMS/2012, os quais se referem à substituição tributária por antecipação e demais hipóteses de antecipação tributária (art. 8º) e da base de cálculo da antecipação e da substituição tributária (art. 23); e das mercadorias sujeitas à substituição tributária por antecipação (art. 289), e realmente referem-se à antecipação total do ICMS.

Observe, contudo, que este fato, por si só não leva à nulidade da autuação, desde que “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal.”, como reza o art. 19 do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99).

Portanto, o sujeito passivo possuiu todos os elementos para entender com clareza a infração que lhe foi imputada, e a partir do lançamento fiscal promover a sua defesa, inclusive no mérito da autuação, o que não o fez, haja vista que não trouxe qualquer contestação quanto aos valores que estão sendo exigidos em cada nota fiscal objeto da autuação, e que estão discriminadas nas planilhas de fls. 15 a 44, que são parte integrante do Auto de Infração.

Também não acolho a defesa no que toca ao princípio da ampla defesa e do contraditório que estariam sendo violados na presente lide. O defendente pode se manifestar de forma ampla, tomou conhecimento de toda a

acusação, recebeu os demonstrativos, e foi notificado de todos os atos processuais, quando foi-lhe concedido o prazo legal para que pudesse se manifestar.

Desse modo, ultrapasso a preliminar de nulidade e no mérito julgo procedente o Auto de Infração, que exige ICMS antecipação parcial prevista no art. 12-A da Lei 7.014/96. Ressalto que não foram trazidas as comprovações que o ICMS antecipação parcial fora recolhido em sua totalidade, sequer contestado os valores que estão sendo exigidos na autuação.

Quanto à multa aplicada, da ordem de 60%, prevista no Art. 42, inciso II, alínea “a” da Lei 7.014/96, a sua indicação deve ser corrigida para a prevista no Art. 42, II, “d”, mantendo-se o percentual de 60%, conforme previsto na Lei 7.014/96, com redação dada pela Lei 10.847, de 27/11/07.

Ressalto que o código da infração que está sendo exigida é o 07.15.02, no que deve ser corrigido: Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com o fim de comercialização.

Voto pela **PROCEDÊNCIA** do Auto de Infração.

VOTO DISCORDANTE (ILDEMAR)

Com o máximo respeito ao entendimento da Relatora deste processo, e também ao outro Julgador, que pronunciou um terceiro voto (fato raro, mas que demonstra enriquecimento da discussão da matéria), venho expor meu juízo de valor acerca da lide.

Pois bem, o lançamento trata de cobrança de ICMS antecipação parcial nos exercícios de 2013, 2014 e 2015, sendo o auto datado de dezembro de 2016, ou seja, um ano após o último lançamento (dezembro/2014) e três anos após o primeiro. Como sabemos, o lançamento por antecipação parcial, pelo princípio na não cumulatividade do ICMS, é compensado pelo ICMS lançado no momento da saída da mercadoria.

Assim, se por exemplo, uma mercadoria é adquirida por R\$ 10.000 reais em estado cuja origem tenha alíquota de 7%, 700 reais integra o crédito pela aquisição, e R\$ 1.000,00 pagos na antecipação parcial passam a integrar também o crédito, totalizando R\$ 1.700,00 de crédito de ICMS. Se a mercadoria é revendida com margem de 100 por cento, por R\$ 20.000,00, o valor do tributo lançado à alíquota de 17% (R\$ 3.400,00) o valor efetivo a pagar é a diferença entre o imposto incidente na operação menos o crédito somado pela tributação na origem e o crédito da antecipação parcial (R\$ 1.700,00) resultando em recolhimento de R\$ 1.700,00 e não R\$ 3.400,00, por conta do princípio da não cumulatividade.

Então vejamos o caso em lide. O autuante recebeu ordem de serviço, onde consta diversos roteiros, inclusive auditoria de estoques, que acabou por gerar mais 2 outros autos, conforme apresentados na sessão de julgamento, de números 207185.3009/16-3 e 207185.3010/16-1, sendo o desta lide, o de nº 207185.3011/16-8, o que demonstra a sequência da autuação, pelos números 3009, 3010 e 3011. Nenhum dos outros dois autos aponta quaisquer omissões de saída de mercadorias, embora a Ordem de Serviço determine roteiros para apurar este tipo de infração, o que presumidamente foi feito. Então, é perfeitamente factível admitir que o contribuinte não deu saída de mercadorias sem pagamento do imposto, e se pagou integralmente na saída, o fez sem considerar o crédito do ICMS antecipação parcial lançado neste auto, e que sendo assim, estar a se repetir a cobrança de parte do imposto devido, e já pago.

Neste caso, o lançamento da antecipação parcial estaria afrontando o princípio da não cumulatividade, visto que se o contribuinte deu saída às mercadorias que não tiveram a antecipação paga, e recolheu o imposto sem aproveitamento do crédito a que tinha direito pelas antecipações, neste caso, está a administração pública a cobrar imposto indevido, efetivando-se uma tributação “bis in idem”, que ocorre quando a mesma pessoa jurídica de direito público tributa mais de uma vez o mesmo contribuinte, sobre o mesmo fato jurídico.

Ora, a única hipótese de se fazer o lançamento, seria se houvesse prova de que o contribuinte não havia dado saída às mercadorias, e que estas ainda estivessem em seu estoque (e estamos a falar de mercadorias que entraram no estabelecimento até 3 anos antes da autuação), isto porque, se as mercadorias não se encontravam mais em estoque e provadas a sua comercialização sem documentação fiscal, o roteiro correto seria o de auditoria de estoques, de forma a se cobrar integralmente o imposto devido, e não apenas a antecipação parcial. Assim, para que o lançamento fizesse sentido, teria de haver provas de que as mercadorias à data do lançamento ainda se encontravam no estoque e impedisse o autuante de lançar integralmente o imposto devido, e como foi observado, não há qualquer prova disto no processo, e cabe ao fisco, trazer as provas de que as mercadorias não haviam sido comercializadas para fazer jus ao lançamento. Logo, parte do imposto presumidamente já foi pago na saída e isto afronta o princípio da não cumulatividade do ICMS.

Assim, face ao exposto, voto pela **IMPROCEDÊNCIA** do lançamento tributário.

VOTO VENCEDOR (TOLSTOI)

Inicialmente quero consignar que acompanho a relatora e o julgador Ildemar Landin na deliberação relacionada ao afastamento do pedido de nulidade do Auto de Infração por insegurança da acusação. De fato na peça de lançamento foram relatadas duas ocorrências distintas: a) recolhimento a menor do ICMS devido a título de substituição tributária com encerramento das fases subsequentes de tributação de mercadorias

adquiridas em outras unidades da Federação; e, b) recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, de mercadorias adquiridas em outras unidades federadas, conforme planilhas anexas (fls. 15 a 44).

Observo que nos demonstrativos/planilhas juntados às fls. 15 a 44 deste PAF, contendo todas as notas fiscais que compuseram o levantamento fiscal, restou claro e sem margem de dúvidas que a exigência tributária refere-se ao ICMS da antecipação parcial. Importante registrar que esses Demonstrativos são partes integrantes e inseparáveis do Auto de Infração e ao contribuinte foram entregues cópias dos mesmos, possibilitando o exercício do direito de defesa e do contraditório. Portanto, nulidade absoluta não há neste processo, estando configurada apenas uma mera irregularidade de descrição, na peça acusatória, de duas infrações. No entanto, o objeto do lançamento foi delimitado pelo próprio autuante no Auto de Infração e nos demonstrativos que lhe dão suporte probatório.

Não obstante a concordância no que se refere a afastamento da nulidade, a divergência se apresenta na solução de mérito da autuação, visto que a cobrança da diferença de ICMS, a título de antecipação parcial, se deu em relação a fatos geradores verificados nos meses de 2013, 2014 e 2015, exercícios fiscais já encerrados. Já o procedimento de fiscalização foi concluído em dezembro de 2016, um ano após o último exercício fiscal auditado.

Conforme registrou o ilustre julgador Ildemar José Landin, no seu voto divergente, pontuando a sequência de fatos ocorridos no procedimento fiscal, o autuante recebeu ordem de serviço, onde constava diversos roteiros, inclusive auditoria de estoques, gerando, em decorrência, mais 2 (dois) outros autos de infração, conforme provas documentais apresentadas na sessão de julgamento. São eles os Autos de Infração de números 207185.3009/16-3 e 207185.3010/16-1, sendo o desta lide, o de nº 207185.3011/16-8, o que demonstra a sequência da autuação, pelos números 3009, 3010 e 3011. Nenhum dos outros dois autos aponta quaisquer omissões de saída de mercadorias, embora a Ordem de Serviço determinasse a aplicação de roteiros para apurar este tipo de infração, o que presumidamente foi feito, especialmente em relação ao roteiro de estoques. Então, é perfeitamente factível admitir que o contribuinte não deu saída de mercadorias sem pagamento do imposto e pagou integralmente o ICMS das mercadorias sujeitas à antecipação parcial por ocasião das saídas subsequentes.

Configurada a situação acima descrita, ou seja, ausência de pagamento ou pagamento a menor do ICMS por empresa do regime normal de tributação, devido a título de antecipação, inclusive antecipação parcial, mas provado que houve tributação das mesmas mercadorias nas operações subsequentes de saídas, remanesce tão somente a multa de 60% do valor do imposto que deixou de ser recolhido tempestivamente, conforme previsão expressa da norma de regência do tributo, contida no art. 42, inc. II, letra “d” c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96.

Incidindo no caso em exame as disposições contidas no art. 157 do RPAF, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99 que prescreve que verificada a insubsistência da infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração à obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente. Converto a obrigação principal de pagamento antecipado do ICMS - antecipação parcial, lançada pela autoridade fiscal, no valor de R\$ 175.997,24, em penalidade correspondente a 60% do imposto que deixou de ser recolhido tempestivamente pelo contribuinte, que totaliza a cifra de R\$ 105.598,34.

Nosso voto, portanto, é pela **PROCEDÊNCIA PARCIAL** do Auto de Infração.

A 5ª JJF recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

A recorrente, inconformada com a decisão de piso, interpõe Recurso Voluntário com base nas razões abaixo descritas.

Inicialmente suscita nulidade do crédito tributário em decorrência de falta de elementos para se determinar com segurança a infração e cerceamento ao direito de defesa.

Entende a recorrente que a exigência fiscal em questão padece de elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, considerando que é imputada 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 exterior relacionados nos anexos 69 e 88, e nos fatos é imputada que houve o recolhimento a menor da antecipação parcial do imposto.

Contesta, afirmando que resta dúvida quanto ao valor de fato exigido. Afirma que referida dúvida culmina na nulidade da infração em razão da incerteza e, por conseguinte, restar cerceado o seu direito de defesa, devendo, assim, ser reputado nulo nos termos do art. 18, inciso II e IV, “a” do RPAF.

Ademais, ainda em preliminar, sinaliza que o recolhimento a menor do imposto decorre,

supostamente, por erro na aplicação da alíquota na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores dos impostos, contudo os demonstrativos elaborados pelo autuante não descrevem corretamente os documentos fiscais, mercadorias com valor e código NCM em que está sendo cobrado a antecipação parcial ou aponta especificamente o erro (erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo ou na apuração dos valores dos impostos) que implicou em diferença do imposto a pagar, maculando novamente a exigência fiscal de incerteza da infração imputada e cerceamento ao direito de defesa. Transcreve dispositivo legal.

Traz os seguintes questionamentos em suas razões recursais:

A) Qual é a exigência fiscal do auto de infração em questão? É a antecipação parcial do imposto? É a antecipação total referente à produtos que sofrem substituição tributária?

B) Caso seja a antecipação parcial do imposto, é possível ao contribuinte recolher, caso entenda devido parte da infração, com o código da infração 07.01.04 em que é imposto o recolhimento a menor do ICMS por substituição?

C) Nos papéis de trabalhos elaborados pelo autuante é possível identificar qual o(s) documento(s) fiscal(is), mercadoria(s) com preço(s) unitário(s) e quantidade(s), bem como código(s) NCM em que está sendo exigido o recolhimento parcial do imposto?

D) Nos papéis de trabalhos elaborado pelo autuante é possível também identificar o suposto erro (alíquota, base de cálculo e na apuração do imposto) na determinação do valor do imposto realizado pelo contribuinte?

E) É possível se defender sobre a cobrança de antecipação parcial do imposto se não é possível identificar com precisão qual(is) o(s) documento(s) de entrada e mercadoria(s) com preço unitário e código NCM em que é exigido o imposto?

Aduz ser notório que os demonstrativos são imprecisos e padecem de elementos suficientes para determinar a infração, implicando no cerceamento ao direito de defesa. Transcreve ementa da decisão da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0211-12/12 para corroborar com sua tese.

Contesta que os demonstrativos anexos ao PAF referentes à antecipação parcial do imposto representam um evidente atentado ao princípio da ampla defesa e do contraditório por impedir a defesa em razão de não coadunar com a infração tipificada com o código 07.01.04, bem como não apontar expressamente qual o erro que supostamente gerou a diferença do imposto a ser recolhido ou até mesmo qual(is) as mercadoria em que está recaindo a exigência fiscal.

Aponta para regras do RPAF sinalizando que referido dispositivo é claro onde prevê que 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”* (art 18, § 10. Do RPAF), o que NÃO OCORREU!

Nesse sentido, destaca que mesmo entendendo sanáveis as incorreções acima apontadas, convém destacar que não foram sanadas e dado prazo para o contribuinte se manifestar.

Ressalta que o Princípio do Contraditório contém o enunciado de que todos os atos e termos processuais (ou de natureza procedimental) devem primar pela ciência bilateral das partes, e pela possibilidade de tais atos serem contrariados com alegações e provas (*PORTANOVA, Rui. Princípios do Processo Civil. 4.ª edição. Editora Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2001. P. 160-164*).

Traz posicionamento do jurista Vicente Greco Filho transcrevendo trecho em que relata sobre os elementos que devem assegurar o princípio do contraditório.

Nesse mesmo delineamento, insurge-se o Princípio da Ampla Defesa, que traduz a liberdade inerente ao indivíduo (no âmbito do Estado Democrático) de, em defesa de seus interesses, alegar

atos e propor provas (PORTANOVA, Rui. Opus cit. P. 125). Neste aspecto, mostra-se evidente a correlação entre a Ampla Defesa e o Amplo Debate (Princípio do Contraditório), não sendo concebível falar-se em um sem pressupor a existência do outro – daí a inteligência do inciso LV, do artigo 5º Constitucional, em agrupá-los em um dispositivo. A Ampla Defesa abre espaço para que o litigante exerça, sem qualquer restrição, seu direito de defesa.

No mérito da autuação, observa-se que falta motivo para a fiscalização exigir qualquer diferença do imposto, pois os valores recolhidos referentes a antecipação parcial do imposto, caso seja essa a cobrança promovida pelo Fisco Estadual, foi devidamente calculado pelo contribuinte, não havendo, portanto, qualquer diferença a ser recolhido decorrente de erro na aplicação da alíquota, na determinação da base de cálculo do imposto, ou na apuração do valor do imposto.

Ressalta que o nobre autuante ao calcular mensalmente o valor total devido da antecipação parcial do imposto deveras vezes considera indevidamente nos seus papéis de trabalhos inúmeras documento(s) fiscal(is) desconhecido(s) pelo autuado, relaciona conhecimento(s) de transporte(s) ou até mesmo nota(s) fiscal(is) cujas mercadorias sofrem substituição tributária e tiveram, em verdade, recolhido a antecipação total do imposto.

Nesse sentido, a Lei do ICMS do Estado da Bahia (Lei Estadual nº 7014/1996) é clara ao estabelecer que: *“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 (art. 12-A)”*.

Cita que a Lei Estadual não prevê o pagamento da antecipação parcial sobre os serviços de transportes interestaduais tomados, excetuando quando este integra a base de cálculo da operação interestadual na qualidade de frete destacado na nota fiscal de entrada, o que NÃO OCORREU!

Dessa forma, é amplamente incabível ser exigido, conforme procedido pelo autuante, a cobrança da antecipação parcial do ICMS sobre conhecimentos de transporte, conforme apontado nos demonstrativos anexos ao PAF. Acrescenta que o Fisco Estadual deveras vezes cobra indevidamente a antecipação parcial documentos fiscais de origem desconhecida pelo autuado ou até mesmo sobre nota fiscal com produtos que sofrem substituição tributária, sendo, em verdade, recolhido a antecipação total do imposto, conforme demonstrativos anexos a sua peça de defesa.

Nesse ínterim, destaca que os papéis de trabalho elaborado pelo autuante muitas vezes soma os valores de inúmeros documentos fiscais e cobra a antecipação parcial do imposto sobre operações que não cabem a antecipação parcial (conhecimento de transporte (CTE) ou produtos que sofrem ST (substituição tributária), considerando como se fosse um único documento fiscal com numeração diversa da real em razão de suprir o último dígito de sua numeração, conforme se observa nos demonstrativos em anexo.

Por fim, acaso por absurdo esse colendo órgão julgador entenda que exista uma diferença que deveria ter sido antecipada, destaca que o valor do imposto não é cabível, pois o imposto foi devidamente recolhido na saída, sendo, assim, dispensada a exigência do tributo e devido apenas a penalidade prevista na alínea “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/1996.

Dessa forma, falta motivo para que o autuante proceda a cobrança da exigência fiscal em comento, representando, assim, uma dupla cobrança, baseando-se em exigências inconsistentes, conforme nos ensina o mestre Celso Antônio Bandeira de Mello, discorrendo sobre o princípio da motivação (*in “Curso de Direito Administrativo”, Malheiros, 110. ed, pgs. 280 e ss.*). Transcreve trecho.

Conclui suas razões recursais afirmando que a validade e eficácia do ato administrativo estão condicionados à sua prática em motivos reais, idôneos e existentes, carecendo de motivos que sustentassem a autuação visto a exigência da antecipação parcial do imposto se baseia em operações desconhecidas pelo autuado, conhecimento(s) de transporte ou até mesmo em notas fiscais de mercadorias que sofrem substituição tributária e houve, em verdade, o recolhimento da

antecipação total do ICMS.

Pelo que se constata, não havia motivo para que a autuante exigisse a malsinada infração, pelo menos nos valores que ora se contesta.

Em sessão de julgamento, no dia 22/02/2019 o Processo foi convertido em diligência sendo pontuado e solicitado o que segue:

Analisando as notas fiscais juntadas ao presente PAF, verifico, por amostragem, inúmeros itens adquiridos e inseridos na ST, a exemplo das fls. 140, 142, 143, cujos produtos (pias e lavatórios) estão inseridos na substituição por força do protocolo n.º 26/2010, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno.

As notas fiscais acima sinalizadas foram lançadas em sua totalidade no levantamento fiscal realizado para fins de exigência do ICMS - antecipação parcial.

Conforme disposto nos arts. 12A e o inciso III do art. 23, ambos da Lei 7.014/96, a base de cálculo do ICMS-ANTECIPAÇÃO PARCIAL é o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição, devendo ser considerado na sua composição o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), quando houver na operação e o valor do frete (se estiver na nota fiscal), bem como demais despesas acessórias que agreguem o valor do produto. Ou seja, a base de cálculo é composta de todos os itens que compõem o custo da mercadoria, o que representa o campo da nota fiscal denominado "Valor Total da Nota".

Neste ponto, verifico que dentre os documentos acostados na peça recursal estão presentes inúmeros conhecimentos de transportes, a exemplo dos constantes às fls. 130 a 133, 135 a 138 dos autos que, isoladamente, não poderiam compor o levantamento fiscal.

Assim, uma vez constatada a verossimilhança entre as alegações e provas colacionadas aos autos, requer seja alterado o levantamento realizado, de forma a excluir da exigência os produtos sujeitos à substituição tributária, assim como os Conhecimentos de Transportes lançados isoladamente no referido cálculo da antecipação parcial.

O fiscal autuante cumpriu com a diligência e acostou à fl. 652, com os novos valores constantes na planilha anexa.

O contribuinte se manifesta nos autos afirmando que apesar da redução nos valores exigidos ainda constam exigíveis itens sujeitos à antecipação total (ST), assim como afirma existir erros na apuração e notas fiscais de origem desconhecida. Anexou inúmeras notas às fls. 676/698.

O fiscal autuante ressalta que apesar da recorrente ter alegado à fl. 675 ter efetuado vários pagamentos, não constam nos autos a prova dos referidos recolhimentos.

O processo foi convertido em nova Diligência à INFAZ DE ORIGEM e nesta oportunidade o fiscal autuante afirma ter excluído os CTE'S apontados na fl. 717, contudo, em referência à alegação de que constam produtos sujeitos à ST confirma que não foi trazido prova (DAEs correspondentes ou planilha demonstrativa).

Anexou à fl. 756, mídia com novos demonstrativos.

Avaliando, pois, a mídia acostada à fl. 756, verifico que o autuante procedeu com novas modificações na exigência inicial, sendo ajustado os valores originalmente exigidos, visto que foram excluídos do lançamento fiscal os CTE'S indevidamente lançados em seu demonstrativo inicial, sendo também deduzido o montante recolhido a título de ICMS-ANTECIPAÇÃO PARCIAL.

Ocorre que, não obstante os ajustes acima mencionados, após análise da liquidação realizada pelo autuante, constato que remanescem exigíveis alguns itens da substituição tributária no presente lançamento fiscal.

Se observado às fls. 686 a 689, a título de amostragem, permanecem exigíveis itens, classificados sob NCM's 69.07, 69.10, 68.10 (cerâmica branco, bacia caixa água, caixa para bacia, lavatório para coluna, bacia convencional, tanque sintético, dentre outros) constantes da relação do Protocolo 26/10.

Ademais, apesar de ter sido excluído boa parte dos CTE'S da referida infração, verifiquei à fl. 721 que mantém como exigência na infração Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte.

Pelo acima exposto, o processo foi convertido em nova diligência para fiscal estranho ao feito,

tendo sido apresentado novo Relatório de fls. 767 a 768.

Registra-se a presença na sessão de videoconferência, o advogado, Dr. Victor José Santos Cirino – OAB/BA nº 22.097, onde exerceu o direito da fala.

Este é o relatório.

VOTO

Da análise do presente Recurso de Ofício, verifico que a decisão de piso converteu a exigência da obrigação principal (antecipação parcial) em multa, conforme disposto na letra “d”, do inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/1996.

É sabido que dois são os fatos geradores que geram a obrigação de pagar o ICMS. Em primeiro plano, temos a entrada do bem adquirido e o correlato dever do adquirente de efetuar o recolhimento da antecipação parcial propriamente dita. O segundo fato gerador coincide com a saída da mercadoria cuja entrada resultou no citado recolhimento (parcialmente antecipado).

Assim sendo, e admitindo-se a hipótese de o contribuinte não adimplir a primeira obrigação, quitando, contudo, e antes de sofrer eventual fiscalização, o imposto devido e referente ao segundo fato gerador, ser-lhe-á unicamente imputada a multa de 60% sobre o valor do tributo que não foi antecipado. Isto porque, o pagamento do imposto na saída impede a cobrança do correlato tributo em relação à sua entrada, em observância ao princípio do *no bis in idem*. Essa foi, sem dúvida, a intenção do legislador.

No presente caso, não foi possível a análise efetiva da documentação que respalda as operações de saída das mercadorias objeto da presente infração. Contudo, conforme trecho abaixo reproduzido, entenderam os julgadores de piso que o fiscal autuante aplicou o roteiro de fiscalização na autuada e, no mesmo período fiscalizado, não foi constatado omissão de saída de mercadorias tributadas.

...o autuante recebeu ordem de serviço, onde constava diversos roteiros, inclusive auditoria de estoques, gerando, em decorrência, mais 2 (dois) outros autos de infração, conforme provas documentais apresentadas na sessão de julgamento. São eles os Autos de Infração de números 207185.3009/16-3 e 207185.3010/16-1, sendo o desta lide, o de nº 207185.3011/16-8, o que demonstra a sequência da autuação, pelos números 3009, 3010 e 3011. Nenhum dos outros dois autos aponta quaisquer omissões de saída de mercadorias, embora a Ordem de Serviço determinasse a aplicação de roteiros para apurar este tipo de infração, o que presumidamente foi feito, especialmente em relação ao roteiro de estoques. Então, é perfeitamente factível admitir que o contribuinte não deu saída de mercadorias sem pagamento do imposto e pagou integralmente o ICMS das mercadorias sujeitas à antecipação parcial por ocasião das saídas subsequentes.

Isto posto, mantenho a decisão proferida pelo Juízo de base, em razão do autuante ter aplicado os roteiros de fiscalização e não ter se deparado com falhas do contribuinte na tributação de suas saídas.

De início, quanto a análise do Recurso Voluntário, cabe enfrentar as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente, sob o fundamento de inobservância do devido processo legal e do suposto cerceamento do seu direito de ampla defesa, em razão da fiscalização realizada em seu estabelecimento não ter oferecido segurança quanto ao cumprimento do prazo para conclusão da ação fiscal.

Contesta que os demonstrativos anexos ao PAF referentes à antecipação parcial do imposto representam um evidente atentado ao princípio da ampla defesa e do contraditório visto não apontar expressamente qual o erro que supostamente gerou a diferença do imposto a ser recolhido ou até sobre quais mercadorias está sendo exigido o imposto.

Quanto a alegada iliquidez e suposto cerceamento do seu direito de defesa, entendo que os documentos e planilhas acostados aos autos permitem a total compreensão das infrações imputadas, não sendo pertinente a razão de defesa em comento.

Assim, não assiste razão à recorrente ao alegar que o lançamento foi elaborado sem trazer em sua autuação demonstração precisa de seus cálculos. Entendo, portanto, e ao contrário do quanto

sinalizado pela recorrente, que a autuação está alicerçada de elementos que possibilitam a certificação do valor cobrado.

Quanto a suposta afronta aos dispositivos do RPAF, apesar de admitir o fato da duplicidade de acusação fiscal (antecipação parcial e antecipação total) em única infração, os demonstrativos fiscais aclaram a exigência. Isto posto entendendo que o PAF está, pois, revestido das formalidades legais, e não se encontram nele quaisquer motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV, do art. 18 do RPAF.

Isto posto, não há como prosperar as alegações defensivas que buscam a nulidade da infração.

No mérito, sinaliza a recorrente que o fiscal autuante ao calcular mensalmente o valor total devido da antecipação parcial do imposto, traz na sua composição documentos fiscais desconhecidos, além de inserir conhecimentos de transportes e documentos fiscais que respaldam operações com mercadorias submetidas ao regime da substituição tributária.

Este foi um dos tópicos que motivou o encaminhamento do PAF em nova diligência. Naquela oportunidade o fiscal autuante disponibilizou as chaves de acesso de todos os documentos fiscais, sendo possível que a autuada analisasse os documentos objeto do lançamento fiscal. A recorrente trouxe também prova de recolhimento dos DAE's a título de antecipação parcial.

Por sua vez, o fiscal autuante procedeu com novas modificações nos valores da exigência inicial, sendo ajustado os valores exigíveis, visto que foram excluídos do lançamento fiscal os CTE's indevidamente lançados em seu demonstrativo inicial, sendo também deduzido o montante recolhido a título de ICMS-ANTECIPAÇÃO PARCIAL.

Ademais, não obstante os ajustes acima mencionados, constam ainda exigíveis alguns itens da substituição tributária que, ainda que a autuada não tenha apresentado comprovante de pagamento, não caberia ser objeto do presente lançamento fiscal.

Isto porque, a presente infração fiscal trata da antecipação parcial e não da ausência de recolhimento do ICMS-ST, não sendo admitido, portanto, que em uma mesma infração seja cobrado impostos de natureza diversa.

Se observado às fls. 686 a 689, a título de amostragem, permanecem exigíveis itens, classificados sob NCM's constantes da relação do Protocolo ICMS 26/10 e, portanto, sujeitas ao regime da substituição tributária por envolver operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno, classificados sob NCM's 69.07, 69.10, 68.10 (cerâmica branco, bacia caixa d'água, caixa para bacia, lavatório para coluna, bacia convencional, tanque sintético, dentre outros) constantes da relação do Protocolo ICMS 26/10 e, portanto, sujeitas ao regime da substituição tributária por envolver operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno.

Ademais, apesar de ter sido excluído boa parte dos CTE's da referida infração, verifiquei à fl. 721 que mantém como exigência na infração Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte.

Após a conversão do PAF em nova diligência, acolho os resultados trazidos pelo fiscal estranho ao feito, conforme tabela abaixo transcrita:

Item	Data Ocorr.	Novo Valor Auditor fl. 743 a 755 R\$	Novo Valor Auditor Estranho ao feito R\$	Multa de 60% Aplicada no Imposto Lançado
1	31/01/2013	4,45	4,45	2,67
2	31/03/2013	839,13	0,00	0,00
3	30/04/2013	0,00	0,00	0,00
4	31/05/2013	1.364,98	0,00	0,00
5	30/06/2013	430,01	430,01	258,01
6	31/07/2013	785,38	0,00	0,00
7	31/08/2013	14,58	14,58	8,75
8	30/09/2013	2.496,02	0,00	0,00
9	31/10/2013	156,58	156,58	93,95
10	30/11/2013	1.412,33	1.412,33	847,40
11	31/12/2013	0,00	0,00	0,00

12	31/01/2014	3.156,39	2.353,84	1.412,30
13	28/02/2014	832,00	140,22	84,13
14	31/03/2014	117,04	0,00	0,00
15	30/04/2014	824,39	0,00	0,00
16	31/05/2014	0,00	0,00	0,00
17	30/06/2014	1.776,08	1.776,08	1.065,65
18	31/07/2014	0,00	0,00	0,00
19	31/08/2013	0,00	0,00	0,00
20	30/09/2014	0,00	0,00	0,00
21	31/10/2014	0,00	0,00	0,00
22	30/11/2014	0,00	0,00	0,00
23	31/12/2014	11,53	11,53	6,92
24	31/01/2015	108,10	108,10	64,86
25	31/03/2015	0,00	0,00	0,00
26	31/05/2015	0,00	0,00	0,00
27	30/06/2015	459,99	459,99	275,99
28	31/07/2015	299,02	299,02	179,41
29	31/08/2015	647,82	647,82	388,69
30	30/09/2015	56,84	56,84	34,10
31	31/10/2015	135,56	135,56	81,34
32	30/11/2015	0,00	0,00	0,00
33	31/12/2015	887,28	887,28	532,37
	TOTAL	16.815,50	8.894,23	5.336,54

Assim, em razão da exclusão das mercadorias enquadradas no regime tributário da ST e da exclusão dos Documentos Auxiliares dos Conhecimentos de Transportes, concluo que o valor remanescente de R\$ 5.336,54 é o efetivamente devido à título de multa pelo descumprimento da obrigação do recolhimento da antecipação parcial.

Quanto aos diversos pagamentos que a recorrente aduz haver realizado, sinaliza o fiscal estranho ao feito que os valores que foram considerados pelo autuante contam no campo "ICMS pago vlr. Total no mês". Conclui o autuante que não consta nos autos a prova do pagamento realizado de valores maiores do que os já apropriados.

Pelo exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício interposto e PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso Voluntário.

Este é o voto.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207185.3011/16-8 lavrado contra **BURITI COMÉRCIO DE MATERIAIS PARA CONSTRUÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da penalidade pecuniária no valor de **R\$ 5.336,54**, prevista no art. 42, II, "d" c/c o § 1º da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS