

**PROCESSO** - A. I. N° 279462.0022/21-7  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - C&A MODAS S.A.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3ª JJF nº 0116-03/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP COMÉRCIO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 15/05/2023

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0107-12/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. RECOLHIMENTO EFETUADO A MENOS. O procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa, restando configurado que houve mudança do fulcro da autuação. Com base no artigo 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF-BA/99, o presente lançamento tributário é nulo por não conter elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em face do Acórdão 3ª JJF nº 0116-03/22-VD (fls. 292/301) que julgou, por unanimidade, Nulo o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/06/2021, concernente à exigência de R\$ 131.090,96 de ICMS, acrescido da multa de 60%, em decorrência da seguinte irregularidade:

***Infração 01 – 007.015.002:** Recolhimento a menos do ICMS relativo à antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, com fins de comercialização, nos meses de novembro de 2016; julho e novembro de 2017; fevereiro, novembro e dezembro de 2018.*

O autuado apresentou impugnação às fls. 34 a 45 do PAF, sustentando não concordar com a autuação, alegando vício de nulidade da autuação por ausência de justificativa legal, falta de fundamentação precisa e demonstração dos elementos da autuação, conforme o art. 142 do CTN e artigos 18 e 39 do RPAF-BA, como também afronta aos artigos 37 e 93 da CF.

Explicitou a sua versão dos fatos quanto demonstrativos anexos, indicando que a Fiscalização “inflou” a base de cálculo com a indicação de notas fiscais devidamente escrituradas em período subsequente. Afirma que houve flagrante equívoco fiscal na apuração e que se verifica dos livros de entrada (doc. 04), dos lançamentos registrados nas EFD relativa aos anos de 2016 e 2018 (doc. 05), bem como do registro de apuração de ICMS (doc. 06) e dos comprovantes de pagamento (doc. 07), que foi efetuado o recolhimento do ICMS pretendido pela Fiscalização, porém nos respectivos períodos de apuração, isto é, nos meses apontados no Auto de Infração e nos meses subsequentes em que efetivamente parte das notas fiscais (mercadorias) que entraram no estabelecimento foram devidamente registradas.

Destacou que a multa pretendida no Auto de Infração foi exigida em outro Auto de Infração nº 279462.0020/21-4. Requereu o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração por vício de fundamentação como também da decadência parcial, pugnando pela Improcedência do Auto de Infração.

As autuantes prestaram informação fiscal às fls. 150 a 155 dos autos. Em síntese, contestaram as alegações defensivas de nulidade, decadência, e as meritórias quanto à apuração da autuação, a qual, ao fim, foi mantida integralmente.

O Defendente apresentou nova manifestação às fls. 258 a 275 do PAF, não concordando com a autuação e entendendo que não houve falta de recolhimento do ICMS-ST, oportunidade em que asseverou que apresentou a competente Defesa alegando as mesmas razões expostas: (i) nulidade do auto de infração por vício de motivação; (ii) inexistência da falta de recolhimento do ICMS-ST mediante comprovação documental e aplicação do princípio da não-cumulatividade; e (iii) duplicidade da imposição de multa diante do quanto exigido no Auto de Infração nº 279462.0020/21-4.

Nova informação fiscal foi prestada pelas Autuantes às fls. 285 a 287 dos autos. Foi informado que faz parte dessa mesma fiscalização o Auto de Infração nº 279462.0020/21-4 onde foi lançado o crédito tributário da ordem de R\$ 152.178,07.

Pontuaram que o Auto de Infração indicou equivocadamente a infração 01-007.015.002 – Recolheu a menor o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização. Contudo, a infração correta seria 01 - 007.015.003 – Multa percentual sobre a parcela de imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributadas normalmente. Ressaltam que os lançamentos efetuados nas demais filiais (Finais 0188-10, 0033-84 e 0047-80) que a infração foi lançada corretamente pelo código 01 - 007.015.003. Portanto, utilizando o Código de Infração correto, o valor do lançamento foi reduzido para R\$ 78.654,58.

O pronunciamento colegiado foi assentado nos seguintes fundamentos:

#### **“VOTO**

*O presente Auto de Infração refere-se à exigência de ICMS, sob a acusação fiscal de que foi apurado recolhimento a menos do ICMS relativo à antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, com fins de comercialização, nos meses de novembro de 2016; julho e novembro de 2017; fevereiro, novembro e dezembro de 2018.*

*Foi alegado nas razões de defesa que não foram apresentadas as provas necessárias no Auto de Infração, bem como não foi exposto o raciocínio e os fundamentos pelo qual se chegou à conclusão de recolhimento a menos de ICMS. Disse que se verifica dos livros de entrada (doc. 04), dos lançamentos registrados nas EFD relativa aos anos de 2016 a 2018 (doc. 05), bem como do registro de apuração de ICMS (doc. 06) e dos comprovantes de pagamento (doc. 07), que foi efetuado o recolhimento do ICMS pretendido pela Fiscalização, porém nos respectivos períodos de apuração, isto é, nos meses apontados no Auto de Infração e nos meses subsequentes em que efetivamente parte das notas fiscais (mercadorias) entraram no estabelecimento foram devidamente registradas.*

*Na Informação Fiscal, as Autuantes esclareceram que houve um erro formal na indicação da infração cometida pelo autuado, pois deveriam ter indicado a infração relativa à multa, uma vez que as notas fiscais foram efetivamente lançadas na Escrituração Fiscal Digital da empresa. A infração correta é a seguinte:*

*Infração 01 - 007.015.003 – Multa percentual sobre a parcela de imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributadas normalmente. Total da Infração de R\$ 78.654,58.*

*Em sua manifestação após a informação fiscal, o Defendente alegou que houve sensível alteração material e formal do auto de infração, com a modificação substancial da matéria autuada. Com a retificação do auto de infração, a matéria tributável passou a ser tão somente a exigência de multa e não mais a exigência de imposto. Disse que houve tanto a modificação da matéria tributável quanto da fundamentação legal — capitulação/motivação — do auto de infração, o que extrapola o vício formal, desdobrando-se em efetivo vício material.*

*Afirmou que não houve apenas modificação do montante autuado, mas sim da natureza jurídica da autuação — imposto para multa — o que implica reconhecer a nulidade absoluta da autuação fiscal por vício material, decorrente da mudança da matéria tributável e alteração do critério jurídico.*

*Observe que no Auto de Infração contém um campo destinado à imputação, à infração, à descrição do cometimento, o enunciado principal, determinando o fulcro da autuação. Ainda contém um campo denominado “descrição dos fatos”, que se destina à especificação das circunstâncias que envolvem os fatos apurados, ou*

seja, neste campo são informados os dados acessórios ou prestadas as informações complementares que não deve apresentar divergência com aquele que constitui o enunciado principal constante no campo “infração”.

No caso em exame, o Contribuinte foi acusado do cometimento de uma irregularidade, conforme a descrição da infração. Entretanto, na informação fiscal as autuantes acusaram o cometimento de outra infração, mudando o fulcro da autuação, apresentando outra redação, outro valor do débito e novos cálculos, além de outro enquadramento legal.

Quanto à possibilidade de mudança no fulcro da autuação, entendo que 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 a irregularidade citada pelas autuantes não constou no lançamento original. Trata-se de vício insanável sem possibilidade de correção posterior.

O § 1º do art. 18 do RPAF-BA somente admite o saneamento do Auto de Infração no caso de eventuais incorreções ou omissão ou a não observância de exigências meramente formais. No presente processo não se constatou incorreção eventual, devido ao equívoco no procedimento fiscal, o que comprometeu a sua eficácia, implicando nulidade da autuação.

A nulidade do lançamento é material quando diz respeito à identificação do fato e das provas, bem como à aplicação do direito, implicando falta de certeza e liquidez. Ou seja, a nulidade material refere-se aos aspectos ditos de mérito, isto é, relativos à matéria de fundo da questão em análise (motivo do procedimento fiscal, diante dos fatos, das provas e do direito aplicável).

O Auto de Infração relativo ao lançamento de tributo precisa embasar-se em provas concretas e, por não ter sido seguido o devido processo legal, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa deve ser decretada sua nulidade.

É nulo o procedimento fiscal que não atenda ao devido processo legal, ou seja, que não siga os ditames traçados pela legislação, e no presente processo ficou constatado prejuízo jurídico em que o autuado não contribuiu para a inobservância da lei. Não se trata aqui de “mera” formalidade, mas sim, aplicação do princípio da ampla defesa do contribuinte.

Conforme estabelece o art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF/BA, é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator.

Logo, restando configurado que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração, impõe-se sua nulidade, com base no mencionado artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF-BA/99, devendo ser providenciada nova ação fiscal para exigência do valor devido, a salvo de falhas apontadas.

Face ao exposto, voto **NULIDADE** do Auto de Infração.”

Considerando que o pronunciamento colegiado foi totalmente favorável ao contribuinte, com exoneração de montante de débito superior R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), a 3ª JJF interpôs Recurso de Ofício, com supedâneo no art. 169, I, “a” do RPAF/99.

Presente na sessão de videoconferência, a autuante Sra. Nilda Barreto de Santana, onde exerceu o seu direito de fala.

É o relatório.

## VOTO

Como visto, trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 3ª JJF, com supedâneo no art. 169, I, “a” do RPAF/99, em face da decisão colegiada que julgou, por unanimidade, nulo o auto de infração em epígrafe, desonerando totalmente o sujeito passivo de montante de débito tributário no valor de R\$ 245.966,61 (fl.290), circunstância que justifica a presente remessa necessária. Recurso cabível, portanto.

Quanto ao mérito, afere-se que a exigência originária de ICMS possui a seguinte descrição:

**“Infração 01 – 007.015.002: Recolhimento a menos do ICMS relativo à antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, com fins de comercialização, nos meses de novembro de 2016; julho e novembro de 2017; fevereiro, novembro e dezembro de 2018.”**

Após o aperfeiçoamento do contraditório - peças formais de resistência juntadas aos autos sob o

título “Defesa ao Auto de Infração”, às fls. 34 a 45 e 159/170, respectivamente, as autuantes prestam informação fiscal (150 a 155, dos autos), indicando, quanto à sobredita infração 01, por suas próprias palavras, que: “(...) *houve um erro formal na indicação da infração cometida pelo autuado pois deveriam ter indicado a infração relativa à multa, uma vez que as notas fiscais foram efetivamente lançadas na Escrituração Fiscal Digital da empresa*”, ao passo que reclassificaram a infração para:

**Infração 01 - 007.015.003** – *Multa percentual sobre a parcela de imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributadas normalmente. Total da Infração de R\$ 78.654,58.*

Em rebate (fls. 258/275), o Defendente arguiu a nulidade absoluta da autuação justamente sob o enfoque das alterações promovidas pelos Autuantes quanto à matéria autuada, asseverando que se tratou de alteração material e formal, passando-se à exigência não mais de imposto, mas de multa, bem como modificação da matéria tributável, da fundamentação legal (capitulação/motivação).

Com base nestas circunstâncias, verifica-se que a decisão colegiada ora recorrida não merece reparos ao reconhecer a nulidade do lançamento de ofício, com base no art. 18, IV, “a” do RPAF, porquanto não contidos os elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, a infração, inadmitindo-se o saneamento devido ao equívoco no procedimento fiscal que comprometeu a sua eficácia, implicando nulidade da autuação.

Sobre o tema, como cediço, além de outros requisitos previstos no art. 39 do RPAF, o auto de infração deve conter a descrição dos fatos considerados infrações de obrigações tributárias principal e acessórias, de forma clara, precisa e sucinta, incluindo demonstrativos materiais do débito tributário devidamente discriminados em seus aspectos temporais em face da ocorrência do cometimento ou do fato gerador e a data em que deveria ocorrer o pagamento, bem como a indicação do dispositivo ou dispositivos da legislação tributária, relativamente a cada situação: **a)** em que se fundamente a exigência fiscal, relativamente à ocorrência do fato gerador da obrigação principal ou acessória; **b)** tidos como infringidos; e **c)** em que esteja tipificada a infração com a multa correspondente.

Não se nega, na eventualidade, a possibilidade de apresentação de fatos e argumentos, desde que novos, conforme dicção legal (art. 127, §§ 7º e 8º do RPAF), ou ainda do aperfeiçoamento do contraditório antes do julgamento, com a intimação do sujeito passivo ou do autuante para que se manifeste objetivamente sobre fatos, provas ou elementos **novos**, ou eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais (art. 137, I, “b” c/c art. 18, § 1º).

Todavia, no caso presente, conforme adequadamente analisado pelo julgado de piso, trata-se de desatendimento ao devido processo legal, com completa alteração da capitulação legal emprestada aos fatos e demais requisitos materiais e formais, restando devidamente constatado prejuízo ao Autuado em seus direitos fundamentais ínsitos ao processo legal administrativo.

Ademais, há que se registrar que, presente na sessão de videoconferência, a autuante Sra. Nilda Barreto de Santana ratifica as informações prestadas na informação fiscal de fls. 285/287, no sentido de que houve, de fato erro formal na lavratura do Auto de Infração recorrido, oportunidade em que alegou que o lançamento fiscal do crédito tributário referenciado na infração “...007.015.003 – *Multa percentual sobre a parcela de imposto (ICMS) que deixou de ser paga por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributadas normalmente. Total da Infração de R\$ 78.654,58.*” Já está em apuração administrativa no Auto de Infração nº 2794620020/21-4.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.



## 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 manter a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº 279462.0022/21-7, lavrado contra **C&A MODAS S.A.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 03 de abril de 2023.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

JOÃO FELIPE FONSECA OLIVEIRA DE MENEZES – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS

