

PROCESSO	- A. I. N° 232286.0015/19-0
RECORRENTE	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO	- MAGNO S. SANTOS EIRELI
RECURSO	- RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0046-02/20
ORIGEM	- DAT SUL / INFAC COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/10/2023

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF N° 0268-11/23-VD**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Argumento defensivo de que parte das operações autuadas não ocorreram, acatado pelo autuante. NF-es objetos da autuação anuladas pelo fornecedor. Infração parcialmente subsistente, em face ao disposto nos artigos 142 e 112 do CTN. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em relação a Decisão recorrida que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela, lavrado em 15/09/2019, em cumprimento a Ordem de serviço nº 504306/19, referindo-se a cobrança de créditos tributário do ICMS no valor de R\$ 295.859,56 (duzentos e noventa e cinco mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e cinquenta e seis centavos), em valor original, acrescido de multa de 60%, em razão de uma única infração a seguir descrita:

*Infração - 07.21.01: Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado. Valor: R\$ 295.859,56. Período: janeiro e maio 2019. Enquadramento legal: Artigo 34, inc. III da Lei nº 7.014/96 c/c art. 289, § 1º, inc. III, alínea “b” do RICMS/BA. Multa: 60%, art. 42, II, “d” da Lei 7.014/96.*

O Recorrido, tempestivamente, apresenta defesa administrativa, às fls. 26/27, através de Procurador devidamente constituído, à fl. 29. Após apresentar as alegações defensivas, requer a anulação de parte do lançamento de ofício.

Em 06 de junho de 2019, o Recorrido encaminha Petição à INFAC Itabuna, à fl. 31, solicitando a reativação da Inscrição Estadual nº 154.129.945, a qual foi colocada como INAPTA, em 30/05/2019, pela SEFAZ/BA conforme previsto no Art. 27, XXI – Operações Fictícias / Indício de fraude, com a finalidade da empresa fornecedora FERGO COM. ATAC. DE BEBIDAS LTDA. proceder a emissão de NFe como devolução de vendas das mercadorias nela adquiridas.

Na Informação Fiscal prestada pelo autuante presente nos autos, às fls. 38/40, discorre, primeiramente, sobre as alegações apresentadas pela defesa e posteriormente acata os argumentos apresentados pelo defendant, citando as notas fiscais eletrônicas, às fls. 32/35, emitidas pelo fornecedor, dando entrada nas mercadorias que constam nas Nota Fiscal-es nºs 2865, 2866, 2867 e 2895. Bem como se manifesta pela permanência da cobrança apenas para a Nota Fiscal -e nº 12805. Encerra, requerendo que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

Encerrada a instrução processual, à fl. 43, o PAF foi pautado para julgamento pela 2ª JJF, que decidiu em 11 de março de 2020, de forma unânime, pela Procedência em Parte, fls. 46/50, nos termos a seguir:

**“VOTO”**

*Conforme acima relatado, o AI processado exige originalmente o valor de R\$ 295.859,56, referente à falta de recolhimento de ICMS por antecipação ou substituição tributária.*

Examinando os autos, constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais, e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 18- 20, bem como o teor da manifestação defensiva, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto nos artigos 15, 19, 26, 28, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e § 1º), 41, 42, 44, 45 e 46 do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 03-15); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

Ressalto tratar-se de tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150), em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º, do artigo 150 do CTN).

Não havendo questões preliminares suscitadas na Impugnação, a contestação ao Auto de Infração, se resume a alegar que embora tenham sido emitidas por pedidos de compra, as operações relativas às NF-es 2.865, 2.866, 2.867 e 2.895 não se concretizaram por falta de pagamento do ICMS ST, e que conforme cópia dos DANFEs de fls. 32-35 dos autos, em face da inaptidão cadastral do destinatário na SEFAZ-BA, o fornecedor FERGO COMERCIO ATACADISTA DE BEBIDAS LTDA. emitiu as NF-es de entrada 3182, 3183, 3184 e 3193, para anular as NF-es anteriormente citadas, objeto da notificação.

Pois bem. Tratando-se de mercadorias sujeitas à antecipação tributária total por substituição tributária (NCM 2202.9900), e tendo em vista o fato de o fornecedor situado em SÃO PAULO não ser inscrito na Bahia como substituto tributário, a infração, cuja matéria de direito não foi contestada, enquadra-se nos seguintes dispositivos legais:

Lei n 7014/96:

Art. 6º São solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito:

... XV - o contribuinte destinatário de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação, em virtude de convênio ou protocolo, oriundas de outra unidade da Federação, quando o remetente não possua inscrição estadual ativa como substituto tributário.

Art. 34. São obrigações do contribuinte:

... III - pagar o imposto devido na forma, local e prazo previstos na legislação estadual;

RICMS-BA/2012:

Art. 289. Ficam sujeitas ao regime de substituição tributária por antecipação, que encerre a fase de tributação, as mercadorias constantes no Anexo I deste regulamento.

Deste modo, o Auto de Infração foi corretamente lavrado contra o adquirente. Este reconheceu o cometimento da infração com relação à NF 123.805 (NCM 8539), e para as demais NFs, relativas à ocorrência de 31/05/2019, apresentou DANFEs das NFs de entrada 3184, 3182, 3183 e 3193 (fls. 32-35) do fornecedor, emitidas em novembro 2019, posteriormente à lavratura do Auto de Infração, com objetivo de anular as NFs objeto da autuação, uma vez que as compras não se efetivaram e as mercadorias não circularam.

Por sua vez, na Informação Fiscal que prestou às fls. 39-40, o preposto fiscal, autor do feito, acatou a argumentação do contribuinte notificado.

Sendo o caso de NF-e, sua regulação consta do Ajuste SINIEF Nº 07/05, que para o caso, interessa reproduzir o seguinte:

AJUSTE SINIEF 07/05:

**Cláusula décima segunda** Em prazo não superior a vinte e quatro horas, contado do momento em que foi concedida a Autorização de Uso da NF-e, de que trata o inciso III da cláusula sétima, o emitente poderá solicitar o cancelamento da respectiva NF-e, desde que não tenha havido a circulação da mercadoria ou a prestação de serviço e observadas as normas constantes na cláusula décima terceira.

...  
**Cláusula décima terceira** O cancelamento de que trata a cláusula décima segunda será efetuado por meio do registro de evento correspondente.

...  
**Cláusula décima quinta-A** A ocorrência relacionada com uma NF-e denomina-se “Evento da NF-e”.

§ 1º Os eventos relacionados a uma NF-e são:

I - **Cancelamento, conforme disposto na cláusula décima segunda;**

III - **Registro de Passagem Eletrônico, conforme disposto na cláusula décima sétima-C;**

VI - **Operação não Realizada, manifestação do destinatário reconhecendo sua participação na operação descrita na NF-e, mas declarando que a operação não ocorreu ou não se efetivou como informado nesta NF-e;**

VIII - **Registro de Saída, conforme disposto na cláusula décima terceira-A;**

XVIII – **Comprovante de Entrega do CT-e, resultante da propagação automática do registro de um evento “Comprovante de Entrega do CT-e” em um Conhecimento de Transporte Eletrônico que referencia esta NF-e;**

XIX – **Cancelamento do Comprovante de Entrega do CT-e, resultante da propagação automática do cancelamento do evento registro de entrega do CT-e propagado na NF-e.**

...  
**Cláusula décima quinta-B** Na ocorrência dos eventos abaixo indicados fica obrigado o seu registro pelas seguintes pessoas:

I - pelo emitente da NF-e;

b) **Cancelamento de NF-e;**

d) **Comprovante de Entrega da NF-e;**

II - pelo destinatário da NF-e, os seguintes eventos relativos à confirmação da operação descrita na NF-e:

a) **Confirmação da Operação;**

b) **Operação não Realizada;**

...  
§ 1º O cumprimento do disposto no inciso II do caput deverá observar o cronograma e os prazos constantes no Anexo II.

§ 2º A critério de cada unidade federada, o registro dos eventos previstos no inciso II do caput poderá ser exigido também de outros contribuintes que não estejam relacionados no Anexo II.

**Cláusula décima quinta-C** Os eventos **Confirmação da Operação, Desconhecimento da Operação ou Operação não Realizada** poderão ser registrados em até 90 (noventa) dias, contados a partir da data de autorização da NF-e.

...  
**Cláusula décima sétima-C** Toda NF-e que acobertar operação interestadual de mercadoria ou relativa ao comércio exterior estará sujeita ao registro de passagem eletrônico em sistema instituído por meio do Protocolo ICMS 10/03.

**Parágrafo único. Esses registros serão disponibilizados para a unidade federada de origem e destino das mercadorias bem como para a unidade federada de passagem que os requisitarem.**

Para subsidiar a decisão neste PAF e tendo em vista que os eventos sobre a NF-e se hospedam no repositório próprio, e em consulta realizada ao portal da NF-e, constatei que tanto as NF-es objeto da autuação, como as posteriormente emitidas para a alegada anulação das operações, constam com status de “AUTORIZADAS”.

Assim, considerando que: a) nos registros acerca das NF-es objeto da exação contestada não consta evento que

indique circulação das mercadorias, tais como: b.1) **Registro de Passagem Eletrônico;** b.2) **Registro de Saída, conforme disposto na cláusula décima terceira-A;** b.3) **Comprovante de Entrega do CT-e, resultante da propagação automática do registro de um evento “Comprovante de Entrega do CT-e” em um Conhecimento de Transporte Eletrônico que referencia esta NF-e;** c) a situação de inaptidão do autuado no cadastro de contribuintes da Bahia, o que impede a emissão de NF-e para anular os efeitos das NF-es que, embora regulamente emitidas, não acobertam circulação de mercadoria em face de aborto da relação jurídica de compra-venda, é de se entender factível a não circulação das mercadorias objeto da exação contestada.

Deste modo, com fundamento nos artigos 142 e 112 do CTN, abaixo transcrito, reconheço a autuação como parcialmente subsistente, mas ajustando o valor da ocorrência de 31/01/2019 posta no demonstrativo de débito de fl. 01, como R\$ 18,91, tendo em vista que o valor corretamente apurado no levantamento fiscal de fl. 07, é R\$ 310,20.

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

*Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*

*Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:*

- I - à capitulação legal do fato;*
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;*
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;*
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.*

*Assim, pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

A 2<sup>a</sup> JJF interpôs Recurso de Ofício, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 18/08/18.

## VOTO

Preliminarmente, constato que a decisão da 2<sup>a</sup> JJF (Acórdão Nº 0046-02/20-VD) procedeu a desoneração parcial do lançamento de ofício em valor superior a R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais), o que implicou na necessária remessa do processo para apreciação deste colegiado, restando admitido o presente Recurso de Ofício.

No que tange ao mérito deste Recurso de Ofício, assinala-se que o mesmo se circunscreve numa única infração, cuja tese defensiva de que não ocorreu a circulação da mercadoria, foi acatada tanto pelo Autuante e quanto julgador de piso.

Passarei a analisar o mérito do Recurso de Ofício.

Em 15/09/2019, foi lavrado Auto de infração nº 232286.0015/19-0, às fls. 1/3, referindo-se a cobrança de créditos tributário do ICMS no valor de R\$ 295.859,56 (duzentos e noventa e cinco mil, oitocentos e cinquenta e nove reais e cinquenta e seis centavos), decorrentes da falta de recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de empresa optante pelo Simples Nacional, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado.

O Recorrido alegou em sua peça defensiva, às fls. 26/29, que parte das mercadorias objeto do lançamento de ofício foram adquiridas do fornecedor FERGO COMERCIO ATACADISTA DE BEBIDAS LTDA não foram despachadas por conta do não pagamento do ICMS-ST, portanto não ocorreu a circulação da mercadoria, a despeito de haverem sido emitidas em 07/05/2019 e em 22/05/2019 as Notas Fiscais-es nºs 2865, 2866, 2867 e 2895. Presentes nas fls. 11/15.

O Autuante em sua Informação Fiscal, às fls. 38/40, repete as alegações defensivas e acata a tese de que não ocorreu a circulação das mercadorias objeto da ação fiscal, bem como a afirmação do Recorrido de que estas mercadorias nunca deixaram o estoque do fornecedor. Mantém apenas a cobrança referente a Nota Fiscal-e nº 123.805.

Na análise deste processo pela 2ª JJF, o julgador de piso discorreu, inicialmente, sobre as alegações da defesa que entendeu por correta a cobrança promovida pelo Autuante em relação a Nota Fiscal-e nº 123.805 e com relação às demais NF-es, relata que o fornecedor emitiu Notas Fiscais-es de Entrada nºs 3184, 3182, 3183 e 3193, às fls. 32-35, em 12/11/2019, com o objetivo de anular o objeto da autuação, ou seja, posteriormente a lavratura do Auto de Infração.

A análise do Ajuste SINIEF nº 07/05 realizada pelo Julgador de piso, aliada a consulta realizada ao portal da NF-e, restou comprovado que tanto as NF-es objeto da autuação, bem como às emitidas posteriormente pelo fornecedor, constam com status de “AUTORIZADAS”. Conclui que nos registros acerca das NF-es objeto da exação contestada, não consta evento que indique a circulação das mercadorias.

Por outro lado, invoca o Art. 112 do CTN para fundamentar a sua decisão de promover interpretação mais favorável ao Recorrido, neste caso, por persistir uma sombra de dúvida quanto a ocorrência, ou não, da circulação das mercadorias.

A falta de elementos que determinem com eficácia a ocorrência, ou não, da circulação da mercadoria que ensejaria a manutenção da cobrança do Auto de Infração, temos que revisitar os conceitos da doutrina e a jurisprudência deste CONSEF para subsidiar a conclusão sobre o tema.

A hipótese de incidência do ICMS em relação às operações de circulação de mercadorias está prevista no art. 155, II, da CF:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

(...)

*II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

Segundo a doutrina e jurisprudência a expressão “circulação de mercadorias” pode ser distinguida em jurídica ou física. A circulação física (corpórea) é a operação de transporte ou deslocamento da mercadoria transferindo-a de lugar. A circulação jurídica é quando há efetiva transmissão dos direitos sobre a mercadoria para outra titularidade, a qual poderá dispor da mesma.

Segundo Paulo de Barros Carvalho:

*“O minucioso exame da materialidade do ICMS, além de elucidar as situações em que tem nascimento a obrigação tributária, permite vislumbrar a inexigibilidade, pela legislação desse imposto, da movimentação física das mercadorias. A circulação corpórea dos bens, além de insuficiente para a configuração da materialidade do ICMS, não se apresenta como requisito essencial à incidência do tributo. O direito, ao criar suas próprias realidades, atribui à expressão “operações de circulação de mercadorias” o significado de “transferência de sua titularidade”.*

A circulação e a entrada no estabelecimento podem ser real ou apenas simbólicas. Existindo documentação que a respalde, a operação jurídica se considera perfeita e acabada, desencadeando os efeitos jurídico-fiscais correspondentes (Carvalho, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método – 7. Ed. rev. – São Paulo: Noeses, 2018, páginas 753/754).

A própria Lei Complementar 87/96 estabelece que para fins de creditamento, a operação de circulação de mercadoria pode ser real ou simbólica.

Nas operações relativas à circulação de mercadorias, o entendimento que prevalece na jurisprudência, é no sentido de que, somente há incidência de ICMS quando configurada a circulação jurídica da mercadoria.

Dito isso, revisitando a jurisprudência do CONSEF, temos o entendimento assentado de que a simples apresentação da Nota Fiscal não é necessária e suficiente para comprovar a circulação da mercadoria e, por conseguinte a ocorrência do fato gerador do imposto.

#### **ACÓRDÃO CJF Nº 0397-12/05**

**EMENTA: ICMS.LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA**

*REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO.* Levantamento realizado com base em cópia de notas fiscais obtidas diretamente junto aos emitentes localizados em outros Estados. Não comprovada a efetiva aquisição e o ingresso das mercadorias no território baiano. Acatada a preliminar de nulidade. Recurso NÃO PROVADO. Decisão unânime.

*“O objeto do lançamento de ofício não apresenta as características necessárias para sua apreciação. Não basta descrever o ocorrido. É fundamental que ele esteja devidamente comprovado. A ação fiscal entendo ter sido incompleta. A coleta da nota fiscal por si só não é suficiente para embasar em lançamento de ofício onde há exigência do imposto. Tornam-se necessários outros elementos que comprovem que efetivamente as mercadorias descritas nos documentos fiscais foram objeto de comercialização ou outro tipo de operação sujeito à incidência do ICMS.”*

Por fim, assentado na doutrina e jurisprudência deste CONSEF, bem como na falta de elementos materiais que caracterizem efetiva ocorrência de circulação (física ou jurídica) e a entrada real ou simbólica das mercadorias constantes nas Notas Fiscais-es nºs 2865, 2866, 2867 e 2895 no estabelecimento do Recorrido, não vejo razões para reformar o Acórdão JJF Nº 0046-02/20.

Pelo exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª 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 PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 232286.0015/19-0, lavrado contra MAGNO S. SANTOS EIRELI, devendo ser intimado o recorrido, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 310,20, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ERICK VASCONCELOS TADEU SANTANA – RELATOR

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS