

A.I. Nº - 232151.0024/19-2
AUTUADO - A&J COMÉRCIO E DECORAÇÃO EIRELLI - EPP
AUTUANTE - RUBEM FRANCELINO DE SOUZA
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 03/11/2023

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0228-04/23-VD

EMENTA: ICMS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. FALTA DE ELEMENTOS SUFICIENTES PARA SE DETERMINAR A INFRAÇÃO. É nulo o lançamento que não demonstrar, com segurança, o processamento do valor da base de cálculo, exigência foi manejada incorretamente, gerando incerteza quanto ao valor do imposto a ser lançado. Valores indicados nos Demonstrativo que embasam o lançamento não coincidem com os informados no Auto de Infração. Mesma irregularidade foi observada na Informação Fiscal visto que os valores mensais inseridos nos demonstrativos analíticos não coincidem com os informados no demonstrativo de débito elaborado pelo próprio fiscal autuante, resultando em indicação insegura para o lançamento. Vício jurídico substancial. Ofensa ao princípio da estrita legalidade tributária. Infrações nulas. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/06/2019, formaliza a constituição de crédito tributário no valor de R\$ 72.151,59, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

Infração 01 - 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 às aquisições de mercadorias proveniente de fora do Estado”, no valor de R\$ 283,23, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 02 - 07.21.02 – “Efetuou recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação ou substituição, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional - referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado”, no valor de R\$ 30.565,46 acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - 07.21.03 – “Deixou de efetuar recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional - referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado”, no valor de R\$ 29.968,91, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/96.

Infração 04 - 07.21.04 – “Efetuou recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado”, no valor de R\$ 11.333,99, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/96.

O autuado através de advogado legalmente habilitado apresentou defesa às fls. 39 a 78, e após transcrever o teor das infrações, preliminarmente suscita a nulidade do Auto de infração, por afronta ao princípio do contraditório e da ampla defesa, asseverando que ao analisar as planilhas anexas a exação em via física, verifica-se que o Autuante apenas demonstrou a data de referência, a data de vencimento e o valor histórico. Nesse turno, resta incontestado que não foram incluídas importantes informações nas planilhas e que são necessárias para análise da legalidade do Auto de Infração, dentre elas, o número da nota fiscal, a mercadoria adquirida e seu NCM, a alíquota e base de cálculo utilizada, dentre outros dados imprescindíveis para aferição dos valores glosados.

Noutro giro, os arquivos entregues em mídia digital não demonstram de maneira clara e precisa os cálculos de cada Infração isoladamente, sendo um emaranhado de informações sem correlação lógica aos valores apontados nas planilhas anexadas em via física. Diante deste contexto, o Impugnante não conseguiu verificar, com precisão, as operações e mercadorias incluídas em cada infração, pelo que impossibilitou o exercício, de forma plena, do seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

Nesse diapasão, com fito de demonstrar a grave violação a direito constitucional, torna-se pertinente a análise minuciosa dos arquivos digitais.

No que tange o arquivo “06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, verifica-se que este é composto por um compilado de planilhas, as quais mencionam diversas “Infração Sugerida”, contudo, estas não guardam qualquer relação com as infrações imputadas no Auto em epígrafe, seja no valor apurado ou na sua qualificação, conforme se depreende da transcrição ali contida cujo teor copiou.

Assevera que a primeira infração sugerida se refere à suposta ausência de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo. Ora, as infrações imputadas na exação em epígrafe sequer versam sobre diferencial de alíquota, ou ainda, sobre mercadorias para uso e consumo.

Percebe-se ainda que as Infrações Sugeridas 7.21.3 e 7.21.4, as quais pressupõe correlação com as Infrações 03 e 04 do Auto ora impugnado, possuem montantes aferidos diversos daqueles imputados na autuação. Assim como o valor total apurado no referido arquivo não corresponde ao valor total da lavratura. Os demais arquivos também relacionam diversas informações sem que haja qualquer conexão coerente com as quatro infrações da Autuação.

Nesse turno, o ora Impugnante não conseguiu sequer analisar quais operações foram incluídas em cada Infração, com a precisão que o caso impõe, de modo que restou prejudicado o exame da legalidade do imputado.

Frisa que, se o contribuinte não sabe qual operação lhe foi atribuída a responsabilização pela suposta ausência de recolhimento do tributo, resta impossibilitada a averiguação da veracidade do imputado, e consequentemente seu direito de comprovar um possível equívoco cometido pela Autoridade Fiscal. Assim, resta cristalino a mitigação dos princípios fundamentais do contraditório e ampla defesa.

Ressalta que este Conselho Fazendário cristalizou o entendimento, ao editar a Súmula nº 01, que é nulo o procedimento fiscal que não comprove de maneira clara e compreensiva como se obteve o valor atribuído da base de cálculo para fim do lançamento do imposto, vez que torna insegura a exigência fiscal, conforme se depreende de sua transcrição, que copiou, assim como Ementas de julgamentos deste Conselho a respeito da nulidade por cerceamento de defesa, em virtude de ausência de demonstração clara da base de cálculo.

Por fim, menciona que as planilhas gravadas em mídia digital foram fornecidas pelo Autuante em arquivo PDF, pelo que dificultou ainda mais a análise do material. Entretanto, em que pese não ter conseguindo analisar com a precisão que o caso impõe, pelo princípio da eventualidade, passará a demonstrar equívocos encontrados.

Inicia falando longamente sobre o caráter interpretativo do art. 8º da Lei nº 13.199/14, da retroatividade, e arremata que tanto a própria Procuradoria Geral do Estado da Bahia, quanto o Eg. CONSEF-BA, estão de acordo que a revogação ocorrida nos artigos do COTEB se aplicam aos autos de infração lavrados posteriormente, como ocorreu no presente caso onde a lavratura se deu em 18/06/2019.

Assim, seja na instância administrativa, seja na judicial, é incontroversa a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que houve o recolhimento a menor do ICMS, razão pela qual não se pode admitir que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial seja superior a 05 anos. Por esta razão se espera a exclusão dos fatos geradores anteriores a 18/06/2014, uma vez que os mesmos já ultrapassaram o limite de 05 anos.

Passa a se reportar às diversas inconsistências do Auto de Infração como a seguir:

- DO NCM 94039090 E 06039000— MERCADORIA QUE NÃO CORRESPONDE A ATIVIDADE DO IMPUGNANTE :Diz que ao analisar o arquivo “06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, o ora Impugnante verificou a inclusão de mercadorias com NCM 93039000, que tem como descrição “outros” na TIPI (Tabela de incidência do Imposto sobre produtos industrializados), sendo uma subclassificação da NCM 9303, cuja descrição abrange “outras armas de fogo e aparelhos semelhantes que utilizem a deflagração da pólvora (por exemplo, espingardas e carabinas, de caça, armas de fogo carregáveis exclusivamente pela boca, pistolas lança-foguetes e outros aparelhos concebidos apenas para lançar”.

Verificou que também houve a inclusão de mercadorias com NCM 06039000, que tem como descrição “outros” na TIPI (Tabela de incidência do Imposto sobre produtos industrializados), sendo uma subclassificação da NCM 0603, cuja descrição abrange “Flores e seus botões, cortados, para buquês ou para ornamentação, frescos, secos, branqueados, tingidos, impregnados ou preparados de outro modo”.

Ocorre que, o Impugnante tem por objeto social “show room e comércio varejista de arquivos de decoração”, conforma cláusula segunda da consolidação de ato constitutivo (Doc. 01), pelo que não comercializa flores ou arma de fogo.

Registra que a comercialização de arma de fogo só poderá ser efetuada por estabelecimento credenciado pela Polícia Federal, conforme Decreto nº 5.123/2004, fato que corrobora a impossibilidade da aquisição de tal produto para comercialização, conforme dispõe dispositivo legal que reproduziu.

Afirma que quando verificado a descrição das Notas Fiscais relativas as possíveis aquisições de arma de fogo, pode-se concluir que a mercadoria adquirida, em verdade, foram armários para comercialização, sendo pertinente a transcrição do referido campo de algumas notas, para título de exemplo:

- NF 9.744: ESP. Armário Espelho 185x110x10cm
- NF 6.285: ESP. Armário Espelho 02 Portas 155x
- NF 6.285: ESP. Armário Espelho 03 Portas 156x
- NF 7.523: ESP. Armário Espelho 108x90x13cm
- NF 8.086: ESP. Gaveteiro 1 Frente c/ Divisória
- NF: 8.520: ESP. Armário Porta Dupla Face Led L

Nesse turno, resta **irrefutável** que o que houvera de fato foi um equívoco ao lançar a nota fiscal no sistema, escolhendo NCM diverso daquele que realmente corresponde a mercadoria adquirida, sendo que o NCM correto é o 940390000.

Ocorre que, a imputação de NCM diverso suscitou na aplicação de alíquota majorada para tais mercadorias, pelo que requer a realização de uma revisão fiscal, para retificar o erro de fato ora aduzido, de modo a fazer constar o NCM correspondente ao produto realmente adquirido.

Acrescenta que em relação as infrações 01 e 02 verificou que a Fiscalização alegou que o Impugnante deixou de recolher ICMS por antecipação ou substituição tributária das mercadorias provenientes de fora do Estado.

Antes de mais nada, salienta que o ora Impugnante partiu do pressuposto que a Infração 01 – 07.21.01 do Auto de Infração em epígrafe, corresponde a Infração Sugerida “8.18.3-Deixou de proceder a retenção do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia”, que compõe o arquivo “06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, tendo em vista a correlação dos valores.

No que tange a Infração 02 – 07.21.02, a Autoridade Autuante aduz que o Impugnante efetuou recolhimento a menor do ICMS por substituição tributária, referente as aquisições de mercadorias provenientes de outros Estados.

Ressalva que o Impugnante não conseguiu identificar, de forma fidedigna, as operações incluídas na segunda Infração, presumindo-se, para tanto, que as “Infrações Sugeridas” 8.18.2, 8.41.3 e 8.49.2, que compõe o arquivo “06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, correspondem a Infração 02 da exação, vez que versam sobre retenção a menor de ICMS por antecipação ou substituição tributária.

Ocorre que, o somatório das infrações sugeridas perfaz o montante de R\$ 15.656,62, não obstante o total da referida infração na Autuação perfazer o valor de R\$ 30.565,43, fato que o Impugnante deixará de se defender de metade do valor imputado, por ausência de material claro para sua averiguação, em flagrante violação ao princípio do contraditório e ampla defesa.

Dito isto, o Impugnante verificou que as mercadorias que supostamente constam na Infração 01, são de NCM/SH 32141010 e 35069900, razão que ao examinar o Anexo I do RICMS vigente à época, averiguou-se que substituição tributária na aquisição de tais produtos era regulada pelo Convênio de ICMS 74/94, no qual dispõe que o industrial ou importador é o sujeito passivo por substituição, senão vejamos:

Cláusula primeira Nas operações interestaduais com as mercadorias relacionadas no anexo deste Convênio fica atribuída ao estabelecimento industrial ou importador, na qualidade de sujeito passivo por substituição, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido nas subsequentes saídas, ou na entrada para uso ou consumo do destinatário.

De igual modo, quase a totalidade das mercadorias adquiridas por meio de operações inclusas na Infração 02, estão sujeitas as normas estabelecidas no Protocolo ICMS 104/09 e Protocolo ICMS 26/10, os quais determinam que é o estabelecimento remetente é o responsável pelo recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes, nas operações interestaduais, destinados ao Estado da Bahia, conforme transcrição do Protocolo ICMS 104/09 e ICMS 26/10.

Ressalva que a grande maioria das mercadorias adquiridas pela Impugnante, constantes no Auto de Infração em epígrafe, foram remetidas por São Paulo, Espírito Santo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, como pode-se aferir nos arquivos gravados na mídia anexa à Autuação, Entes estes signatários dos protocolos supracitados.

Registra que o ICMS que a administração pretende ver o recolhimento realizado através da lavratura da infração em questão, é aquele devido por SUBSTITUIÇÃO, que por determinação de acordo deve ser recolhido o ICMS das operações subsequentes pelo fornecedor da mercadoria no momento da saída da mesma quando remetida para o Impugnante.

Ressalta que o Impugnante tem por atividade a venda ao consumidor final dos produtos, encontrando-se, portanto, no extremo fim da cadeia de comercialização do produto, não se qualificando como importador ou industrial.

Assim, verifica-se que a integralidade dos produtos remetidos deve ser sumariamente excluída da base de cálculo considerada para fins de apuração do imposto lançado através da Infração ora

combatida, a fim de fazer prevalecer os princípios da segurança jurídica e da legítima confiança que norteiam o direito tributário brasileiro.

Registra que cabe ao Estado, por seu dever de polícia, fiscalizar se os contribuintes que estão pagando seus tributos regularmente, não cabendo, sob nenhuma hipótese, à Autuada fiscalizar se seus fornecedores realizaram ou não o pagamento do imposto devido.

Em verdade, não existe relação jurídica entre o substituído e o Estado a fim de ensejar a cobrança do imposto porventura devido pelo substituto em sede de substituição tributária. Nesse sentido é o entendimento há muito consolidado pelo STJ em exame do Recurso Especial Representativo de controvérsia nº 1391265/RS, em dez/2013, de acordo com trecho que copiou.

Requer a nulidade da Infrações 01 - 07.21.01 e a exclusão de todas as operações regidas pelo protocolo ICMS 104/09 e Protocolo ICMS 26/10 da Infração 02 – 07.21.02, uma vez reconhecida a inexistência de relação jurídica entre a substituída – ora Impugnante - e o Estado, já que a legislação, em sentido *stricto*, estabelece expressamente que o único sujeito passivo da relação jurídica tributária é o substituto.

Por fim, em que pese não ser sua responsabilidade fiscalizar o recolhimento do ICMS devido em virtude de substituição tributária, após o início da fiscalização, o Impugnante solicitou aos seus fornecedores a comprovação do recolhimento do ICMS pagos por substituição. Ocorre que, o Impugnante ainda aguarda a documentação solicitada, razão que pugna por sua posterior juntada.

Pelo princípio da eventualidade, caso entendam que o Impugnante tem legitimidade para recolher o ICMS por substituição tributária, passará então a demonstrar incorreções percebidas na base de cálculo, que também leva a nulidade das citadas infrações.

NULIDADE – REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – INCORREÇÃO NA BASE DE CALCULO QUE UTILIZOU MVA AJUSTADA – EMPRESA SIMPLES NACIONAL – MVA ORIGINAL: Aduz que ao analisar as Infração Sugerida 8.18.3, supostamente correlata a Infração 01 do Auto de Infração em epígrafe, e as Infrações Sugeridas 8.18.2, 8.41.3 e 8.49.2, presumidamente relacionadas a Infração 02 da exação, o Impugnante verificou inconsistências na elaboração dos cálculos para aferição do tributo.

Isso porque, a Autoridade Atuante adotou a formula da “MVA ajustada” para apuração da base de cálculo dos lançamentos, em que pese o Impugnante ser optante pelo Simples Nacional, razão que deveria ser adotado a “MVA original”, conforme dispõe o Convênio 32/2011.

Desse modo, ao utilizar a “MVA ajustada” para apurar a base de cálculo do ICMS ST, em detrimento da “MVA original”, acabou por incorrer em vício material, uma vez que há subsunção incorreta do fato à norma.

Salienta que a base de cálculo é elemento indispensável para a regra matriz de incidência tributária, uma vez que ela confirma, infirma ou afirma o correto elemento material do antecedente normativo, razão que a incongruência com a norma acarreta em completa nulidade da exação.

Assim, em se tratando de aspecto crucial à aplicação da regra matriz de incidência tributária, resta configurado a nulidade dos lançamentos errôneos, decorrente de vício material.

Nesse diapasão, o art. 142 do CTN dispõe acerca dos requisitos essenciais para formação e existência do lançamento, sendo que equívoco em um desses gera a insubsistência da autuação.

Assim entende restar claro, que a base de cálculo é requisito essencial do lançamento, sendo que erro na sua apuração impõe nulidade da exação e transcreve lições nesse sentido de Eurico de Santi, assim como decisões deste Conselho reconhecendo que o erro na determinação do valor da base de cálculo é vício insanável, acarretando em nulidade do lançamento.

Colaciona aos autos planilha indicando a base de cálculo correta para o lançamento, em que pese impossibilidade de sua retificação neste lançamento, vez que se trata de vício insanável. Assim,

requer a nulidade das Infrações 01 - 07.21.01 e Infração 02 – 07.21.02, tendo em vista a incorreção na elaboração da base de cálculo.

- INFRAÇÃO 03 e 04 - MERCADORIAS QUE ESTÃO SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Primeiramente salienta que o ora Impugnante partiu do pressuposto que a Infração 03 – 07.21.03 do Auto de Infração em epígrafe, corresponde a Infração Sugerida “7.21.3 -Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS antecipação parcial, 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”, que compõe o arquivo “06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, em que pese os totais dos demonstrativos divergirem, razão que o ora Impugnante não tem convicção se de fato as operações do arquivo digital se referem à Infração 03.

Com efeito, aduz a Autoridade Fiscal na Infração 03 - 07.21.03, que o Impugnante deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação parcial referente as aquisições de mercadoria provenientes de fora do Estado.

A Infração 04 - 07.21.04, por sua vez, versa sobre o suposto recolhimento a menor do ICMS por antecipação parcial referente as aquisições de mercadoria provenientes de fora do Estado.

Registra que para a Infração 04 - 07.21.04 do Auto de Infração em epígrafe, o Impugnante presumiu sua correlação com a Infração Sugerida “7.21.4 -Efetuou o recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, 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 ICMS antecipado a menor - Antecipação Parcial”, que compõe o arquivo “06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, malgrado os totais dos demonstrativos divergirem, razão que o ora Impugnante não tem certeza se de fato as operações do arquivo digital se referem à Infração 04.

Assim, considerando que as operações incluídas na “Infração Sugerida 7.21.3” e “Infração Sugerida 7.21.4” correspondem respectivamente a Infração 03 a Infração 04 da exação ora impugnada, pode-se aferir que diversas mercadorias abarcadas no demonstrativo estavam enquadradas no regime de substituição tributária e antecipação tributária, tendo em vista que os produtos estavam previstos no Anexo I do RICMS vigente à época.

Ocorre que, o art. 12-A, § 1º, inciso III, dispõe que a antecipação parcial será devida nas entradas interestaduais de mercadorias para comercialização, excetuando aquelas cujas as operações estejam sujeitas a substituição tributária ou antecipação total.

Ressalta, novamente, que o Impugnante tem por atividade a venda ao consumidor final dos produtos, encontrando-se, portanto, no extremo fim da cadeia de comercialização do produto, razão que é nas aquisições de produtos sujeitos a substituição tributária que encerram a fase de tributação.

Assim, averiguou na Infração 03 a inclusão dos seguintes NCM/SH, que estavam previstos no Anexo I do RICMS vigente à época: 84818019, 84819010, 39269090, 84819090, 70133900, 84818011, 84818093, 70199900, 39249000, 84818109, 84818016, 73181500, 40091100, 73269090, 83071090, 70092000, 85071090, 73182100, 39241000, 70099200, 84818029, 73239300e 74181000.

No que tange a Infração 04, o Impugnante verificou a inclusão dos NCM/SH transcritos, os quais estavam previstos no Anexo I do RICMS vigente à época: 39249000, 70133900, 84818011, 84818019, 84819010, 70099100, 73181500, 39221000, 39269090, 83071090, 73262000, 73269090, 94034000, 70099200, 85161000 e 94054010.

Nesse diapasão, tendo em vista que não pode ser exigida antecipação parcial das mercadorias listadas no Anexo I do RICMS, requer o ora Impugnante a realização de uma revisão fiscal, para excluir todas os produtos de NCM supracitado.

Por fim requer que seja decretada a NULIDADE do presente Auto de Infração, nos termos da Súmula 1 do CONSEF, tendo em vista que não restou demonstrado de forma clara e precisão a base de cálculo e o método aplicado para a apuração do tributo, em flagrante violação ao direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

Pelo princípio da eventualidade, caso não seja acolhida a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, requer o Impugnante que V. Sª se digne em JULGAR PROCEDENTE a presente impugnação, para o fim de:

- a) Reconhecer a ocorrência da decadência em relação aos fatos geradores anteriores a 18/06/2014, devido ao fato de terem se passado mais de 05 anos entre a data do fato gerador (janeiro a junho de 2014) e a data da ciência da ora Impugnante (18/06/2019).
- b) Reconhecer a nulidade das infrações 01 e 02, em razão da ilegitimidade do Autuado para figurar no polo passivo da relação jurídico tributária, já que o mesmo foi substituído pelos seus fornecedores nos termos da legislação vigente, além de incorreção material do lançamento.
- c) Deferir o pedido de revisão fiscal das infrações 03 e 04, tendo em vista as diversas inconsistências ora apontadas.

O autuante presta Informação Fiscal às fls. 83 a 85 afastando a nulidade arguida asseverando que nos relatórios juntados constam todos os dados necessários como nº da nota, mercadoria e NCM, alíquota e base de cálculo, planilha 06 Resumo do Cálculo Semi Elaborado, CD anexo, sendo que uma análise mais apurada do autuado confirmará a sua assertiva, descabendo a alegação de que os demonstrativos não estavam claros, impossibilitando o seu contraditório.

Não concorda com o pedido de decadência, posto que o primeiro exercício cobrado remonta ao ano de 2014, iniciando-se em fevereiro e o autuado teve ciência em 30/04/2019 e o lançamento poderia ser feito a partir de 01/01/2015, decaindo, pois em 31/12/2013. Neste sentido colaciona excerto de voto deste Conselho.

Em relação a preliminar de nulidade por ilegitimidade do impugnante afirma que isto foi considerado conforme relatórios anexos.

Quanto a alegação da não obediência ao art. 142 do CTN em suposta nulidade em decorrência de vício na determinação da base de cálculo disse que a autuada juntou mídia em sua contestação arguindo a suposto base de cálculo devida em planilha completamente incompreensível, sem discriminação de colunas, datas e subtotais, não podendo compreender o seu intento.

Informa ter elaborado novas planilhas onde altera o valor histórico, e CD em anexo ao PAF, devido as mudanças do NCM, conforme seu entendimento, e também foi utilizada a MVA prevista no RICMS/BA.

Ante ao exposto requer a Procedência Parcial do auto de infração de R\$ 72.151,59 para R\$ 49.839,07.

O sujeito passivo se manifesta fls. 96 a 116 dizendo que na Impugnação apresentada, a fiscalização não comprovou de maneira clara e compreensiva como se obteve o valor atribuído da base de cálculo para fim do lançamento do imposto, o que foi rejeitado pelo autuante.

Acrescenta que o mesmo colacionou nova planilha, arquivo “6345119000182- 06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF”, na qual aponta novo cálculo da autuação, indicando, nessa feita, “infrações sugeridas” correspondentes às Infrações indicadas na Autuação. Entretanto, a apontada alegação, não procede, uma vez que embora a primeira planilha apresentada, que lastreou o roteiro fiscal para a lavratura do Auto de Infração (arquivo “6345119000182- 06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF - Analítico”), conste dados como nº da nota, mercadoria e NCM, alíquota e base de cálculo, não houve a necessária vinculação de tais informações com as infrações lavradas.

Reitera os argumentos da inicial e diz que sua surpresa, ao analisar a nova planilha colacionada

aos autos pela Autoridade Fiscal, arquivo “6345119000182- 06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – UMF”, verificou que operações as quais presumiu que não estariam incluídas no Auto de Infração em epígrafe, em verdade estavam, pelo que resta incontestado que os demonstrativos que lastrearam a Autuação não demonstraram de forma clara e compreensiva como se obteve o valor atribuído da base de cálculo para fim do lançamento do imposto.

Copia imagem do demonstrativo de páginas 123 e 124 do arquivo 06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado - UMF – Analítico”, elaborado na época da autuação, na qual indica que houve ausência de recolhimento ICMS por antecipação total, na aquisição da mercadoria incluída na NF 5.295, cujo valor do produto perfaz o montante R\$ 115,89.

Ocorre que, ao analisar a página 4 da nova planilha colacionada autos, arquivo “6345119000182 - 06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – UMF”, observou que, em verdade, o Auditor entendeu que no supracitado caso houvera recolhimento a menor do ICMS por antecipação total, sendo incluída na Infração 7.21.2, diversa daquela imputada no Autuação em comento.

Da análise das planilhas colacionadas, é possível concluir que essa operação específica, possivelmente estava incluída na Infração 02 - 07.21.02 do Auto de Infração em comento, contudo, por ausência de clareza na planilha anexa ao Auto de Infração, restou impossível correlacionar tais informações.

Assevera que o primeiro demonstrativo apresentado pelo Auditor Fiscal não indicou com precisão a base de cálculo da Infração, prova disso é que na nova planilha apresentada a mesma operação fora classificado como infração diversa da ora impugnada.

Com efeito, a nova planilha apresentada reafirma a nulidade do Auto de Infração em epígrafe, vez que possivelmente muitas das operações e mercadorias as quais presumiu que não estariam incluídas na infração, em verdade, estava sendo incontroverso que seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa fora tolhido.

Ressalta que o Impugnante possuiu apenas 10 dias para se manifestar das informações e dos novos documentos apresentados, pelo que restou impossibilitada a análise mais apurada da planilha, pelo que reafirma a violação do contraditório e à ampla defesa, e a consequente nulidade do Auto de Infração.

Com efeito, cumpre asseverar que é imprescindível que o Auto de Infração seja acompanhado por todas as provas necessárias para lastrear o imputado, sendo nulo quando não contiver os elementos necessários para demonstrar a infração, nos termos da Lei nº 3.956/81.

Reitera os argumentos defensivos da inicial e formula os mesmos pedidos.

O autuante presta nova Informação Fiscal à fl. 119 onde diz que após a lavratura do auto de infração, a autuada apresentou uma peça defensiva a qual foi examinada com cuidado e rigor quanto as suas alegações. Em seguida fez novas planilhas e ficou constatado que tinha procedência em parte o pleito da autuada, sendo que excluiu a infração 01 – 07.21.01 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS substituição tributária.

Em sua nova peça defensiva enigmática, nota-se que os argumentos apresentados pela autuada são meramente protelatórios, não traz aos autos provas capazes de ilidir o feito fiscal e que sustentem as suas frágeis alegações.

A autuada não trouxe aos autos as provas necessárias e suficientes capazes de sustentá-las, não apontando de forma concreta, específica e objetiva quaisquer erros, falhas e/ou inconsistências em valores e/ou cálculos do levantamento fiscal (Novas Planilhas), que resultou um valor histórico a menor do ICMS antecipação parcial e ICMS substituição tributária. (Fls. 87 a 89).

Por outro lado, quanto à decadência e incorreção material do lançamento suscitado pela autuada não tem nenhuma procedência.

Diante do exposto, o Auto de Infração que antes era o valor histórico de R\$ 72.151,59 passa a ser o

valor de R\$ 49.839,07 (quarenta e nove mil oitocentos e trinta nove reais e sete centavos).

Por fim, solicita que o AUTO DE INFRAÇÃO, seja julgado PROCEDENTE EM PARTE, por ser de direito e justiça.

O impugnante se manifesta afirmando que na segunda informação fiscal, a Autoridade Autuante informou que a redução se deu pela exclusão da Infração 01 – 07.21.01 – “Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS substituição tributária”. Ocorre que novamente não mencionou o critério de cálculo adotado nas novas planilhas apresentadas.

Conforme exaustivamente demonstrado nos autos do processo em epígrafe, a Autoridade Autuante não comprovou, de maneira clara, como obteve o valor atribuído da base de cálculo para fim do lançamento do imposto, assim como não apontou, de forma compreensível, o equívoco cometido no Auto de Infração e que justificou a redução do valor histórico de R\$ 72.151,59 para R\$ 49.839,07.

Registra que na apresentação da primeira informação fiscal nova planilha foi colacionada aos autos pela Autoridade Autuante, arquivo “6345119000182 - 06 Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – UMF”, na qual foi realizada nova correlação entre as infrações imputadas na lavratura e as ‘Infração Sugerida’ incluídas no arquivo, razão que houve presunção equivocada ao analisar a documentação suporte para apresentação da impugnação.

Ressalta-se, ainda, que a referida planilha vinculou diversas operações à Infração 01 – 07.21.01, em que pese ter afirmado na segunda Informação Fiscal “*que tinha procedência em parte o pleito da autuada, sendo que excluimos a infração 01 – 07.21.01 – Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS substituição tributária*”.

Relembra que a matéria de direito arguida na defesa da Infração 01 – ausência de recolhimento do ICMS-ST -, lastreou também a impugnação da Infração 02 – recolhimento a menor de ICMS – ST, contudo, malgrado o Auditor tenha acolhido a tese apresentada para excluir a infração 01, manteve a infração 02.

Embora a Infração 02 padeça dos mesmos vícios apontados na defesa da Infração 01, a d. Autoridade Autuante excluiu uma e manteve a outra, em latente incoerência, data máxima vênia.

Noutro giro, o valor total apurado na nova planilha que lastreia a autuação é de R\$ 113.039,33, e o montante total da lavratura após a revisão perfaz o montante de R\$ 49.839,07, razão que sequer guardam correlação.

Reitera os termos da Impugnação apresentada, confiando e requerendo a anulação do presente Auto de Infração, em virtude do seu direito ao contraditório e à ampla defesa ter sido tolhido, vez que o Autoridade Fiscal não demonstrou, de forma clara e precisa, a base de cálculo da infração, nos termos da Súmula nº 01 do CONSEF, fato confirmado com a nova planilha apresentada, a qual destoa do demonstrativo colacionado há época da lavratura.

Acrescenta que ao analisar a documentação ora anexada, pode-se verificar que diversas operações incluídas nas Infrações 03 (ausência de recolhimento do ICMS antecipação parcial) e Infração 04 (recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial), em verdade tiveram o ICMS recolhido por seus fornecedores, vez que são mercadorias sujeitas à substituição tributária, por estarem listadas no Anexo I do RICMS/BA à época do fato gerador.

Nesse turno, a Impugnante repisa o pedido inicial, para que seja realizada a exclusão de todas as mercadorias incluídas nas Infrações 03 e 04 e que estavam previstas no Anexo I do RICMS vigente à época do fato gerador, uma vez que além de não ser devida antecipação parcial para tais operações, o ICMS foi devidamente recolhido por seu fornecedor.

Por fim, reitera os demais pontos arguidos na Impugnação apresentada, os quais levam à improcedência do Auto de Infração em epígrafe.

O autuante à fl. 168 informa que após análise da peça defensiva da autuada, constata-se que são

meramente protelatórios, o que se observa, é que não traz aos autos provas capazes de ilidir o feito fiscal e que sustentem as suas frágeis alegações.

Reafirma e mantém na sua integralidade o Auto de Infração que antes era o valor histórico de R\$ 72.151,59 passa a ser o valor de R\$ 49.839,07 (quarenta nove mil, oitocentos trintas nove reais e sete centavos), conforme informação fiscal as folhas 119.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Dr. Izaak Broder, OAB/BA nº 17.521, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

VOTO

O presente Auto de infração lavrado em 17/06/2019 e diz respeito a exigência de ICMS em face das seguintes acusações:

Infração 01 - 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 às aquisições de mercadorias proveniente de fora do Estado”, no valor de R\$ 283,23, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.*

Infração 02 - 07.21.02 – *“Efetuou recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação ou substituição, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional - referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado”, no valor de R\$ 30.565,46 acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96.*

Infração 03 - 07.21.03 – *“Deixou de efetuar recolhimento do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devido pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional - referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado”, no valor de R\$ 29.968,91, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/96.*

Infração 04 - 07.21.04 – *“Efetuou recolhimento a menor do ICMS antecipação parcial, na condição de empresa optante do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidas pelas Microempresas e empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado”, no valor de R\$ 11.333,99, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei 7.014/96.*

Inicialmente, o defendente suscita a nulidade da presente autuação, alegando cerceamento de defesa, afirmando que os arquivos entregues em mídia digital não demonstram de maneira clara e precisa os cálculos de cada Infração isoladamente, sendo um emaranhado de informações sem correlação lógica aos valores apontados nas planilhas anexadas em via física. Diante deste contexto, o Impugnante não conseguiu verificar, com precisão, as operações e mercadorias incluídas em cada infração, pelo que impossibilitou o exercício, de forma plena, do seu direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa.

Assevera que o arquivo “06 Resumo do Demonstrativo Calc. Semi Elaborado - UMF – Analítico”, é composto por um compilado de planilhas, as quais mencionam diversas “Infrações Sugeridas”, contudo, estas não guardam qualquer relação com as infrações imputadas no Auto em epígrafe, seja no valor apurado ou na sua qualificação

Diz que a primeira infração sugerida no referido arquivo se refere à suposta ausência de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo. Contudo as infrações imputadas no auto de infração e sequer versam sobre diferencial de alíquota, ou ainda, sobre mercadorias para uso e consumo.

Acrescenta que as Infrações Sugeridas 7.21.3 e 7.21.4, as quais pressupõe correlação com as Infrações 03 e 04 do Auto ora impugnado, possuem montantes diversos daqueles imputados na autuação. Assim como, o valor total apurado no referido arquivo não corresponde ao valor total do Auto de Infração. Os demais arquivos também relacionam diversas informações sem que haja qualquer conexão coerente com as quatro infrações da Autuação.

O autuante por seu turno ao prestar a Informação Fiscal diz que o contribuinte apesar de ter alegado vícios na determinação na base de cálculo, juntou aos autos planilha totalmente incompreensível, sem discriminação de colunas, datas e subtotais, razão pela qual elaborou novas planilhas inseridas em CD, alterando o valor histórico de R\$ 72.151,59 para R\$ 49.839,07.

Da análise dos elementos que compõem os autos verifico que a acusação fiscal está embasada nos Relatórios que fazem parte integrante do CD/Mídia de fl. 30, mais especificamente: “06 - *Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – UMF*”; 08 - *Relação Pagamentos Parciais - no Demonstrativo Cálculo*”; “13 - *Lista de DANFE Indicados para Constituição do Crédito Fiscal*”; “18 - *Relatório Mercadorias com Crédito Máximo Admitido Restringido pela Legislação*”; “05 - *Resumo para Constituição de Crédito Tributário*”; e 05 - *Resumo para Constituição de Crédito Tributário – Sintético*”.

A “planilha 06”, é composta de 181 folhas relacionando diversas notas fiscais com indicação de diversos cálculos totalizando valores a serem exigidos relacionados a diversas infrações, como apontado pelo defendente às fls. 42 a 44, totalizando o montante de R\$ 157.870,66.

Na planilha “05 Resumo para Constituição de Crédito Tributário”, que se presume ser referente às infrações que teriam sido objeto do presente lançamento, somente se visualiza as do código de infração 07.21.02 e 07.21.04, mesmo assim, em valores completamente divergentes dos lançados no Auto de Infração, e o calculado no Anexo 06, conforme a seguir demonstrado:

Cod. Infração	Vlr. A. Infração	Vlr. Anexo 05
10.07.21.03	29.968,91	30.031,51
10.07.21.04	11.333,99	17.459,87

Ao prestar a Informação Fiscal foram elaboradas novas planilhas “06” - *Resumo do Demonstrativo Calc Semi Elaborado – UMF*, contendo os cálculos relativos às notas fiscais que teriam sido objeto das infrações de códigos 07.21.01; 07.21.02; 07.21.03 e 07.21.04, sem serem apartados por irregularidades, totalizando o valor de R\$ 113.039,33.

Também foram confeccionadas três planilhas 05 - *Resumo para Constituição de Crédito Tributário*”, contendo separadamente os cálculos das quatro infrações nos valores totais de R\$ 68.933,01; R\$ 80.022,29; R\$ 28.190,77 e R\$ 20.344,55 para os códigos 07.21.01; 07.21.02; 07.21.03 e 07.21.04, respectivamente. Ocorre que na Informação Fiscal foi anexado Demonstrativo de débito cujos valores divergem totalmente dos anteriormente mencionados, como se pode verificar através da planilha a seguir:

Cod. Infração	D. Analítico CD fl. 86	D. Débito fl. 87/89
07.21.01	68.933,01	-
07.21.02	27.839,05	11.087,25
07.21.03	28.190,77	27.216,92
07.21.04	20.344,55	11.534,90
Totais	145.307,38	49.839,07

Tais inconsistências, maculam de nulidade o presente lançamento de ofício. Não teve a empresa a oportunidade de relacionar a planilha analítica com a sintética e ambas com o demonstrativo de débito inserido no auto de infração e na Informação Fiscal. Por outro lado, ficou inviável se entender a metodologia de cálculo adotada na autuação.

Há, portanto, nestes autos, um vício jurídico substancial. Não se trata de questão “meramente” formal. A questão suscitada diz respeito à estrita legalidade do lançamento tributário, pois envolve a base de cálculo do tributo, não havendo certeza quanto ao valor do imposto a ser lançado.

Ressalto que a base de cálculo do imposto deve ser determinada a salvo de qualquer imperfeição e indispensável que seja demonstrado, de forma compreensiva, o método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados necessários ao seu entendimento, o que não ocorreu no presente caso.

Os defeitos retro alinhados são motivadores de nulidade do procedimento fiscal, de acordo com o art. 18, IV, “a”, do RPAF/BA (aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), determinando, em consequência, a NULIDADE do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **232151.0024/19-2**, lavrado contra **A&J COMÉRCIO E DECORAÇÃO EIRELI - EPP**.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2023.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – RELATORA

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR