

PROCESSO - A. I. Nº 281401.0115/19-8
RECORRENTE - NIKE DO BRASIL COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA. (FISIA COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JJF nº 0130-05/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ ATACADO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 16.04.2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0059-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. FALTA DE RECOLHIMENTO. a) DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. AQUISIÇÃO DE BENS EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. Empresa não demonstra ter havido recolhimentos nas situações cobradas neste PAF. Irregularidade procedente; **b)** ANTECIPAÇÃO TOTAL. Fiscalização admite que parte das operações tem a responsabilidade por substituição atribuída para o remetente da mercadoria localizado em outro Estado. Mudança de fulcro da autuação: A afirmação fiscal de que a responsabilidade é solidária do autuado deslocaria a imputação para outra subsunção, em irregularidade a parte, não configurada no lançamento de ofício. Neste particular, a irregularidade é nula; o restante da cobrança, exceto o valor atingido pela decadência, é subsistente, visto que o contribuinte não conseguiu elidir a pretensão estatal. Decadência parcialmente aplicada. Irregularidade procedente em parte. **2. MULTAS. FALTA DE REGISTRO NA ESCRITA FISCAL. a)** ENTRADA DE MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Há inclusão de notas fiscais coincidentes daquelas relacionadas nas infrações 01 e 02, com exigência de imposto mais penalidades, de sorte que caracteriza *bis in idem* exigir novamente sanção pecuniária em outra irregularidade. Revisão dos valores feita pela relatoria. Ilícito parcialmente procedente; **b)** ENTRADA DE MERCADORIAS OU DE SERVIÇOS. Há inclusão de notas fiscais coincidentes daquelas relacionadas nas infrações 01 e 02, com exigência de imposto mais penalidades, de sorte que caracteriza *bis in idem* exigir novamente sanção pecuniária em outra irregularidade. Revisão dos valores feita pela relatoria. Ilícito parcialmente procedente. Nulidades afastadas. Mantida a Decisão recorrida. **Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão recorrida julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 10/12/2019, tem o total histórico de R\$ 81.976,88, fora acréscimos, e possui quatro (4) infrações, com fatos geradores e tipificação ali consignados, a saber:

Infração 01 – 06.01.01 – Falta de pagamento da diferença de alíquota (DIFAL), em face de aquisições interestaduais de itens destinados ao ativo fixo. Cifra de R\$ 6.122,26.

Infração 02 – 07.01.01 – Falta de recolhimento de ICMS devido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a aquisições interestaduais e/ou do exterior. Cifra de R\$ 46.451,61.

Infração 03 – 16.01.02 – Multa pelo não registro na escrita de entrada de mercadorias não tributáveis. Cifra de

R\$ 13.504,33.

Infração 04 – 16.01.06 – Multa pelo não registro na escrita de entrada de mercadorias ou serviço. Cifra de R\$ 15.898,68.

Em sua defesa apresentada nas fls. 91 a 113 que regeu pela nulidade por não juntar todos os termos e documentos e respectivas respostas da empresa e, no mérito, alegou:

- a) a decadência para as cobranças relacionadas aos fatos geradores ocorridos antes de 18.12.2014, nos moldes do art. 150, § 4º do CTN, referente à infração 2;
- b) impropriedade da infração 01 desdobrando em três linhas argumentativas: (i) em verdade, a DIFAL, na Bahia, só passou a ser cobrável a partir de 01.01.2016, com a publicação da Lei Estadual nº 13.373/2015, de modo que os valores reclamados antes desta data são indevidos; (ii) mesmo de 2016 em diante, a metodologia de cálculo usada na autuação está equivocada, na medida em que não foi observada a repartição percentual prevista no art. 49-B da Lei nº 7.014/96, calculando-se 100% de toda a DIFAL em favor do erário baiano; (iii) os recolhimentos da DIFAL foram todos feitos, apenas os efetuou em conjunto com o ICMS próprio, conforme DMAs que juntou e guias respectivas, a exemplo de maio de 2016, quando pagou o diferencial de alíquota sob a rubrica 0759;
- c) na infração 02, contesta que 81 das 190 operações não são devidas a título de antecipação tributária total, constituindo-se na exceção prevista no art. 8º, II, *in fine*, da Lei nº 7.014/96;
- d) nas infrações 03 e 04, pontua que o não registro na escrita não teve como móvel dolo, fraude ou simulação, visto não implicar em falta de pagamento do imposto estadual, onde se aplica o art. 42, § 7º da Lei baiana do ICMS.

Em seu informativo, o autuante presta nas fls. 189 a 195. Consta manifestação do contribuinte e manifestação do autuante de fls. 202 a 216.

Após a devida instrução processual, a 5ª JJF assim decidiu:

VOTO

Mister apreciar, inicialmente, as questões preliminares e prejudiciais arguidas pela defendente.

Incabível falar-se em nulidade da autuação pelo fato de inexistirem no PAF elementos fundadores da autuação. Os termos de início de auditoria e a intimação para apresentação de documentos colocaram o contribuinte sob ação fiscal. O auto de infração veio acompanhado de farta documentação, elementos e demonstrativos que configuraram a exigência tributária. Além dos demonstrativos analíticos que minudenciaram cada irregularidade, com indicação dos dados nota a nota fiscal, outros elementos de prova foram acostados ao processo, a exemplo dos dados cadastrais da empresa, inclusive um resumo fiscal completo, relação de processos tributários, listagem de DAEs (2014 a 2019), relatórios de DMAs consolidadas e mídia digital contendo diversos arquivos, a destacar a própria EFD. Há no PAF respaldo probatório para compreender as exigências lançadas, cabendo no mérito examinar-se a sua consistência. Pedido de nulidade afastado.

Dito isso, as irregularidades estão bem justapostas e bem compreendidas. Os fatos tributáveis estão bem explicados. Os demonstrativos elaborados pela fiscalização guardam coerência com a matéria tributável.

Por outro lado, não se percebe problemas de representação legal e os princípios processuais administrativos foram devidamente observados.

Como questão prejudicial, arguiu o sujeito passivo a aplicação da decadência do direito de constituir o crédito tributário inscrito na infração 02, relacionado aos fatos geradores ocorridos entre maio de 2014. Isto porque a ciência da autuação se deu em 18.12.2019.

A discussão gira em saber se as infrações se submetem ao marco inicial contemplado no art. 150, § 4º do CTN, ou no art. 173, I do mesmo Codex.

Compulsando a relação de DAEs extraída da base de dados fazendária para 2014, juntada ao PAF, verifica-se ali constarem recolhimentos sob a rubrica de antecipação total (1145), entre outras.

*Logo, em 2014, houve pagamentos detectados pela SEFAZ sob diversos títulos, inclusive **relacionados** com a irregularidade de nº 02.*

Assim, sabendo o Estado de antemão que, efetivando o contribuinte recolhimentos de ICMS por diversas

rubricas, deveria o primeiro já sair da inércia imediatamente, a partir da ocorrência do fato gerador, e apurar eventuais diferenças de imposto. Assim, nestes casos, é de se aplicar o art. 150, § 4º do CTN, **excluindo-se o valor de R\$ 373,69**, data de ocorrência 31.5.2014.

Entretanto, para além da decadência, surge uma questão de nulidade parcial que atinge boa parte da infração 02, detectada de ofício.

Eis o descritivo da irregularidade, colhido do corpo do auto de infração:

Infração 02 – 07.01.01 – Deixou de efetuar o recolhimento de 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.

Foi esta a tipificação legal adotada no lançamento de ofício: arts. 8º, II e 23, § 3º, ambos da Lei 7014/96, c/c o art. 289 do RICMS-BA, mais a multa prevista no art. 42, II, “d” da lei retro citada.

Vale a pena reproduzir alguns destes dispositivos:

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

...

II - o contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

(...)

Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes:

a) o valor da operação, sendo esta tributada, quando o termo final do diferimento for a saída, do estabelecimento do responsável, da mercadoria ou do produto dela resultante, desde que não inferior ao valor de que cuida a alínea seguinte;

b) nas demais hipóteses, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído, incluídas todas as despesas que as tenham onerado;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor adicionado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

III - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 12-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição.

...

§ 3º Nas situações previstas em regulamento, em substituição ao disposto no inciso II do caput deste artigo, a base de cálculo para fins de substituição tributária será o preço final a consumidor fixado ou sugerido pelo fabricante ou importador,

Em sua impugnação, o contribuinte sustentou que 81 das 190 operações afetadas pela autuação dizem respeito a mercadoria classificada na NCM 4202.92.00, contemplada no Prot. ICMS 109/2009, celebrado por São Paulo e Bahia, o qual confere ao remetente, como contribuinte substituto, a responsabilidade de pagar o imposto devido nas operações subsequentes.

Por sua vez, o autuante aquiesce que ditos produtos são mesmo da ST, porque são mochilas e sacolas estudentis, com retenção prevista no acordo interestadual citado, mas que a cobrança foi feita contra a autuada em face da **responsabilidade solidária**, haja vista o remetente não possuir inscrição estadual de substituto no Estado da Bahia, citando inclusive em sua peça informativa o comando do art. 6º, XV, da Lei baiana do ICMS, abaixo transcrito:

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.

De fato, o Prot. ICMS 109/2009, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com artigos de papelaria, aponta em Anexo único as NCMs 4202.1 e 4202.9 - Maletas e pastas para documentos e de estudante, e **artefatos semelhantes**.

Compulsando-se o CD trazido pela fiscalização à fl. 63, verifica-se existirem ali aquisições de sacolas e mochilas da marca nike, oriundas de São Paulo, sob as classificações fiscais retro mencionadas, o que, em princípio, entregariam a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS-ST ao remetente.

Não houve contestação empresarial no sentido de afiançar que o fornecedor paulista dispunha de inscrição estadual como substituto na Bahia, à época dos fatos geradores abrangidos na autuação.

Assim, pelos elementos contidos nos autos, a hipótese seria de atribuir ao adquirente autuado a responsabilidade solidária, por determinação legal, à luz do art. 124, II do CTN.

Todavia, sem sombra de dúvidas, não foi esta a fundamentação do lançamento de ofício. A cobrança nasceu da responsabilidade direta da impugnante, como contribuinte do imposto devido por antecipação, não como responsável solidário, circunstância que, confessadamente, ficou admitido no PAF. Houve inclusive, mudança do escopo na fundamentação, passando a impugnante de contribuinte para responsável, deslocando-se da subsunção do art. 8º, caput, para o art. 6º, XV, ambos da Lei 7.014/96.

Não pode prosperar uma exigência tributária que não possui coerência de fundamentação jurídica na qualificação do sujeito passivo, **até porque na execução fiscal haveria dificuldades de se sustentar o crédito tributário**.

Nestas condições, considero **parcialmente nula** a cobrança da infração 02, porque deveria ser comportada em infração apartada, com outra qualificação jurídica, **devendo ser retirado do demonstrativo de débito a quantia de R\$ 28.881,82**, bastando para tanto aplicar os filtros para a NCM 42029200 na planilha encartada à fl. 63.

Quanto a parte remanescente, inclusive a salvo da decadência, não provou a defendente que as mercadorias vieram com o imposto antecipado. Para tanto, deveria ter sido apresentada demonstração robusta no sentido de evidenciar que já houvera anteriormente o recolhimento efetivado, com discriminação item a item. A alegação caiu no campo das generalidades.

Irregularidade 02 parcialmente procedente, contando agora com o demonstrativo de débito abaixo, restando apenas dois meses, setembro e outubro de 2015, visto que a decadência atingiu maio de 2014 e as exclusões “zeraram” os demais meses:

mês	cd fl 63	excl moch/sac	novo DD
jul/15	5920,25	5920,25	0
ago/15	7069,63	7069,63	0
set/15	21523,22	4427,08	17096,14
out/15	99,97	0	99,97
out/16	8619,21	8619,21	0
nov/17	559,74	559,74	0
jul/18	2285,9	2285,9	0

Dando um total de R\$ 17.196,11.

A **infração 01** reclama diferenças de alíquotas (DIFAL) em face de aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo. Analisando o demonstrativo fiscal de fls. 13 a 18, constata-se tratar-se de entradas de sinalizadores de preço, adesivos, rolos de etiqueta, placas e lâminas informativas, entre outros itens claramente não direcionados para revenda. O diferencial de alíquota é instituto inaugurado na CF/88 e conta com sistematização na Bahia desde seu nascedouro, com alterações de técnicas de cobrança ao longo do tempo. Aqui não cabe questionar em qual percentual da DIFAL deve ser direcionado para a Bahia, pois tal repartição só se aplica quando o destinatário não é contribuinte de ICMS, o que não é o caso da autuada. Por fim, a impugnante não provou suficientemente ter havido recolhimentos de DIFAL que tivessem sendo cobrados novamente neste PAF.

Cobrança totalmente procedente.

As **infrações 03 e 04** reclamam multa de 1% pelo não registro de documentos fiscais na escrita do contribuinte, espelhadas no demonstrativo estatal de fls. 39 e 40, com alusão ao número da nota fiscal, data de emissão, base de cálculo e multa respectiva. Inexistindo contestação sobre estarem ditos documentos não registrados pelo contribuinte, **haveria de se considerar, em princípio, a irregularidade como totalmente procedente**.

Contudo, extrai-se da peça informativa que algumas das notas fiscais não registradas na escrita, objeto das multas lançadas acabaram sendo consideradas para efeito de cobrança mesmo do imposto, seja a título de DIFAL, seja a título de antecipação total. Nestas circunstâncias, a exigência de imposto mais a multa por

infração nas infrações 01 e 02, acrescida da multa de 1% pelo não registro do documento fiscal na escrita, importa em excesso de exação, de sorte que, para esta última penalidade, devem ser as notas fiscais respectivas excluídas do demonstrativo de débito das infrações 03 e 04.

Neste compasso, com a exclusão das coincidências de cobrança, identificadas pela relatoria através da comparação dos demonstrativos fiscais das infrações 01 e 02 com os demonstrativos das infrações 03 e 04, importando em dupla penalidade, ficam assim os **novos Demonstrativos de Débito das Infrações 03 e 04**:

NOVO DD inf 03	Valores
jan/15	0
fev/15	0
mar/15	39,13
abr/15	52,72
mai/15	106,86
jun/15	121,56
jul/15	799,73
ago/15	220,36
set/15	19,03
out/15	24,86
nov/15	34,93
dez/15	206,05
jan/16	29,93
fev/16	157,80
mar/16	5,53
abr/16	0,26
mai/16	19,03
jun/16	40,66
jul/16	1,14
ago/16	79,78
set/16	48,2
out/16	6.895,41
nov/16	87,58
dez/16	1,7
jan/17	192,2
fev/17	141,77
mar/17	20,04
abr/17	76,74
mai/17	0
jun/17	46,41
jul/17	0
ago/17	27,39
set/17	428,38
out/17	952,79
nov/17	230,91
Total	11.108,88

E agora o da infração 04:

NOVO DD inf 04	Valores
dez/17	268,89
jan/18	19,08
fev/18	232,53
mar/18	184,94
abr/18	935,16
mai/18	1.954,30
jun/18	781,17
jul/18	3.810,31
ago/18	25,19
set/18	71,41
out/18	593,73
nov/18	331,98
dez/18	6.423,58
Total	15.632,27

O § 7º do art. 42 da Lei 7.014/96 invocado na defesa para efeito de redução da multa encontra-se revogado desde 13.12.2019.

Isto posto, é de se declarar o auto de infração **procedente em parte**, não só considerando as questões de mérito como também a prejudicial de decadência e a nulidade parcial da infração 02, ficando assim a síntese valorativa da autuação:

	Autuado	Procedente
Infração 01	6.122,26	6.122,26
Infração 02	46.451,61	17.196,11
Infração 03	13.504,33	11.108,88
Infração 04	15.898,68	15.632,27
Totais	81.976,88	50.059,52

Auto de Infração julgado **PROCEDENTE EM PARTE**, no montante de R\$ 50.059,52.

VOTO DISCORDANTE (Quanto às operações da infração 2, declaradas nulas)

Em que pese a boa fundamentação apresentada pelo N. Julgador, divirjo parcialmente da decisão com relação a infração 2, no que se refere as operações relativas a recebimentos de mercadorias com código NCM 4202.92.00 - MOCHILA NIKE, declarada NULA.

Concordo integralmente com seu posicionamento em relação as infrações 1, 3 e 4.

Também com relação a ocorrência da decadência relativo ao fato gerador no exercício de 2014 e das operações que foi mantida a exigência fiscal de parte dos valores exigidos, tudo em relação a infração 2.

No que se refere a infração 2, quanto às 81 (oitenta e uma) operações que no voto decide que não é devido o ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, especificamente para o item codificado sob a NCM 4202.92.00 - MOCHILA NIKE, divirjo do entendimento de que a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é do fornecedor, situado em São Paulo, por força do Prot. ICMS 109/2009.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que na defesa apresentada, o sujeito passivo alegou:

1. Fl. 106 - Que em relação as mercadorias com NCM 4202.92.00 - MOCHILA NIKE, se trata de mercadorias oriundas do Estado de São Paulo em que há “expressa previsão de que o ICMS relativo às operações subsequentes deve ser apurado e recolhido pelo estabelecimento **remetente** das mercadorias, de acordo com o Protocolo ICMS 109/2009”;
2. Fl. 108 – “por se tratar de transferência de mercadorias entre estabelecimento filiais, todo o ICMS já havia sido antecipado pelo estabelecimento remetente”.

Quanto a segunda alegação, observo que conforme apreciado no voto do N. Relator, não foi apresentada nenhuma prova de que o ICMS foi antecipado.

Portanto não pode ser acolhida tal alegação por falta de provas, tendo em vista que se trata de informações que a própria empresa dispõe (nota fiscal, retenção do imposto e comprovante do pagamento do ICMS-ST). Presume-se a veracidade da afirmação da parte contrária nos termos do art. 142 do RPAF/BA.

No que se refere à primeira alegação, constato que as Cláusulas primeira e segunda do Prot. 109/2009 estabelecem:

Cláusula primeira. Nas operações interestaduais com as mercadorias listadas no Anexo Único deste Protocolo, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul / Sistema Harmonizado - NCM / SH, destinadas ao Estado de São Paulo ou ao Estado da Bahia, fica atribuída ao estabelecimento remetente, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS relativo às operações subsequentes.

Cláusula segunda. O disposto neste protocolo **não se aplica:** (grifo nosso)

I - às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, exceto varejista;

Conforme dados cadastrais contidos no sistema INC – Informações do Contribuinte, juntado à fl. 30, o estabelecimento autuado tem como “Atividade Econômica Principal 4643501 - Comércio **atacadista** de calçados”. (grifo nosso).

Pelo exposto, com relação às mercadorias com NCM 4202.92.00 - MOCHILA NIKE, que foi objeto da autuação, em conformidade com o que foi argumentado na defesa, em se tratando de operações de transferências do estabelecimento da empresa localizada no Estado de São Paulo (demonstrativo de fls. 19 a 22), para estabelecimento filial atacadista localizado no Estado da Bahia, conforme disposto na Cláusula segunda do Prot. ICMS 109/2009 (redação dada pelo Prot. ICMS 174/10, com efeitos a partir de 01/07/2010), não se aplica o citado Protocolo às operações que foi objeto da autuação.

Isso significa que o estabelecimento remetente da Nike localizado no Estado de São Paulo, não tinha responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS em relação às mercadorias listadas no Anexo Único, no caso a MOCHILA NIKE, em relação as operações de transferências de mercadorias, tendo em vista que não se aplica o disposto no Prot. 109/2009.

Por sua vez, a infração acusa falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente a aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, com enquadramento no art. 8º, inciso II e § 3º do art. 23 da Lei 7.014/96 c/c o art. 289 do RICMS/BA.

O art. 8º, II da citada Lei determina:

Art. 8º São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes, bem como do imposto relativo aos serviços prestados:

II - O contribuinte alienante, neste Estado, das mercadorias constantes no Anexo I desta lei, exceto na hipótese de tê-las recebido já com o imposto antecipado;

O art. 289 do RICMS/BA estabelece:

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.

Portanto, de acordo com o que foi afirmado na defesa, o produto com NCMs 4202 está relacionado no Anexo I do RICMS/BA, conforme reprodução apresentada na fl. 107. Logo, não estando o remetente obrigado a fazer retenção do ICMS-ST nas operações de transferências das mercadorias que foi objeto da autuação com a NCM 4202, de acordo com o disposto na Cláusula Segunda do Prot. 109/2009, estando a mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, nos termos do art. 289 do RICMS/BA e art. 8º, II da Lei 7.014/96, o estabelecimento autuado é responsável pelo pagamento do ICMS por antecipação, na condição de sujeito passivo por substituição em relação às mercadorias adquiridas em outras Unidades da Federação.

Por tudo que foi exposto, entendo que a fundamentação do lançamento de ofício está em conformidade com o disposto no enquadramento da infração, ou seja, responsabilidade pelo lançamento e recolhimento na condição de sujeito passivo por substituição, conforme previsto no art. 8º da Lei 7.014/96, tendo em vista que por força da Cláusula segunda do Prot. ICMS 109/2009, o estabelecimento que promoveu as transferências das mercadorias para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS com atividade de comércio atacadista, estava desobrigado de promover a retenção do imposto e estando a mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, por força da legislação estadual (Lei 7.014/96), o estabelecimento autuado é o responsável para promover o pagamento do ICMS por antecipação no momento da entrada das mercadorias, o que não o fez. Consequentemente, correta a exigência fiscal com relação às mercadorias com NCM 4202.92.00 - MOCHILA NIKE.

É o voto, com relação as mercadorias recebidas em transferência com a NCM 4202 MOCHILA NIKE na infração 2.

Inconformado com a decisão de piso, é apresentado peça recursal às fls. 360 a 377, que inicialmente, teceu quanto à tempestividade da peça vestibular, descreveu os fatos da autuação e reproduziu a ementa da decisão de piso.

Em suas razões recursais, alega **nulidade absoluta da autuação, pois apesar da documentação acostada no Auto de Infração e das informações contidas**, é claro que este foi lavrado com inobservância da formalidade e requisito legal indispensável à efetiva validade do processo de fiscalização e também da lavratura do Auto de Infração, nos termos quanto prescrevem o art. 28 do PAF deste Estado, deixando de observar as “rotinas administrativas que buscam a correção da atividade fiscalizadora”, conforme já decidiu este próprio Conselho na decisão acima transcrita.

Explica que antes da lavratura do Auto de Infração ora defendido, a Autoridade Fiscal iniciou o processo de fiscalização em 07/10/2019 (fls. 11 e 12 dos autos), solicitando a apresentação de Livros de Registros de Entradas, Saídas. Apurações. Inventários e Ocorrências, além de notas fiscais de entradas e saídas e DAES relacionados ao período de 2014 a 2018 no prazo de 48 horas (fl. 12 dos autos).

Salienta que após emissão da referida intimação fiscal nenhum outro documento ou informação restou formalmente solicitado à Recorrente. Ao contrário, contudo, a Autoridade Fiscal efetuou diversas solicitações via contato telefônico e via e-mail, contatos estes que, em momento algum, foram anexados ao processo de fiscalização e a este Auto de Infração e tampouco mencionados

pela Autoridade Autuante claramente deixando de observar o quanto expressamente determina o art. 28, § 4º, inc. II do Decreto nº 7.629/99.

Assinala que compulsando a cópia integral do Auto de Infração por ora impugnado observa-se que todo o trabalho de fiscalização se resumiu a exclusivamente 2 únicas páginas (fls. 11 e 12 destes autos), sendo evidente a violação expressa ao quanto prescreve o dispositivo legal acima transcrito. Julgar de forma diversa é evidentemente declarar morta a referida letra da lei.

Perguntou: *“qual o prejuízo da Recorrente com a ausência da juntada de todos os termos, documentos e esclarecimentos a estes autos?”* Responde que prejuízo total de se sua defesa na medida em que todas as operações autuadas nestes autos, conforme será demonstrado adiante, foram devidamente esclarecidas no curso da fiscalização e, houvessem sido juntados os incontáveis esclarecimentos e documentos apresentados pela Recorrente, por certo não estaria agora na obrigação de defender-se.

Ressalta que tais esclarecimentos e “contatos frequentes” foram de suma importância para esclarecimentos no procedimento de fiscalização, o que reforça ainda mais a necessidade de juntada de todos esses documentos nos autos.

Alega cerceamento de direito de defesa, sendo que deve tomar em conta o tempo despendido pelo contribuinte para atender tempestiva e corretamente inúmeros pedidos de documentos e esclarecimentos de uma fiscalização e, posteriormente, tais esclarecimentos serem sumariamente ignorados, como se nunca tivessem sido prestados - *vez que sequer anexados ao processo de fiscalização* - para constar uma autuação sem qualquer fundamentação, limitada à cálculos em planilhas e referência à dispositivos legais. Colaciona julgados do CONSEF (A-0172-05/08; A-0081-12/04).

Refuta que a total ausência dos documentos que embasaram a fiscalização é causa que macula de nulidade toda a autuação por cercear o direito de defesa da Recorrente que se vê impedida de acessar os documentos que serviram de fundamento para a lavratura do Auto de Infração e entender a justificativa ou fundamento da Autoridade Fiscal em rechaçar seus esclarecimentos.

Reforça que é dever da Autoridade Fiscal disponibilizar todo o procedimento fiscal que antecedeu a lavratura do Auto de Infração e que o fundamenta, e não apenas aquele que lhe for conveniente à autuação, em obediência aos princípios da oficialidade, legalidade, verdade material e garantia da ampla defesa, previstos no Decreto nº 7.629/99, que regulamenta o processo administrativo fiscal deste Estado. Volta a colacionar julgados do CONSEF (A-0121-06/19; A-0199-12/18).

Chama atenção que este Conselho de Fazenda coíbe a prática de atos que possam, de algum modo, cercear o direito de defesa do contribuinte e, no caso destes autos ao deixar de apresentar os documentos e provas que fundamentam o Auto de Infração, a Autoridade Fiscal também impede a ideal defesa do contribuinte.

Sustenta que não há dúvidas que ao deixar de instruir o Auto de Infração com todo o conteúdo do processo de fiscalização a Autoridade Fiscal cerceou o direito de defesa da Recorrente. Buscando o significado da palavra “cerceamento” encontramos o “ato ou o efeito de cercear” e cercear significa restringir, coatar. Acrescenta que tal princípio incida sobre determinada situação de fato, não é preciso que ocorra supressão do direito de defesa, mas basta que exista uma restrição a esse direito. Ou seja, se o ato administrativo praticado pelo Fisco diminuir ou reduzir a oportunidade de defesa, já será passível de ser anulado.

Roga para o princípio da ampla defesa e do contraditório e pede reforma da Decisão recorrida.

Alega **cobrança equivocada do DIFAL na infração 1**, pois entende que: (i) só passou a ser cobrável a partir de 01.01.2016, com a publicação da Lei Estadual nº 13.373/2015, de modo que os valores reclamados antes desta data são indevidos; (ii) mesmo de 2016 em diante, a metodologia de cálculo usada na autuação está equivocada, na medida em que não foi observada a repartição percentual prevista no art. 49-B da Lei nº 7014/96, calculando-se 100% de toda a DIFAL em favor do erário baiano; (iii) os recolhimentos da DIFAL foram todos feitos, apenas os efetuou em conjunto

com o ICMS próprio, conforme DMAs que juntou e guias respectivas, a exemplo de maio de 2016, quando pagou o diferencial de alíquota sob a rubrica 0759;

Esclareceu que realmente apurou o diferencial de alíquota para os meses autuados, sendo que, por mero erro no momento do recolhimento incluiu para pagamento em conjunto com o ICMS próprio, no código de Receita 0759, o que é plenamente possível se constatar das apurações via DMA, bem como comprovantes de recolhimento do imposto apresentados aos documentos 04, 05 e 06 da impugnação.

Disse que apesar de todo detalhadamente demonstrado e colacionado aos autos, o v. acórdão se limitou tão somente a asseverar que a Recorrente não provou o efetivo recolhimento do diferencial de alíquota, desconsiderando por completo as provas carreadas, bem como sem apresentar qualquer fundamento para tal desconsideração, o que caracteriza tal parte da decisão como nula, conforme dispõe o art. 18 do Decreto nº 7.629/99. Ou seja, evidenciou a Recorrente que não houve falta de recolhimento, tendo, repise-se, a r. decisão desconsiderado por completo o alegado e demonstrado nas razões de defesa, mas tão somente o equívoco quanto à forma do seu recolhimento, caso contrário poderia se admitir que a Recorrente realizou pagamento a maior durante todo este período.

Requer que seja, primeiramente, excluído do Auto de Infração as operações do ano de 2015 diante da impossibilidade do DIFAL neste período em que sequer estava vigente e seja reconhecido o recolhimento integral do diferencial de alíquota em conjunto com o ICMS próprio.

Defende quanto a **cobrança equivocada do ICMS por antecipação na infração 2**. Assevera que não logrou em demonstrar o recolhimento do ICMS antecipado com relação às demais operações mantidas, a decisão ignorou por completo o fato de, como exposto nas razões de defesa, tal antecipação foi informada no processo de fiscalização, sendo que tais informações e esclarecimentos não foram juntados na autuação, tendo a D. Autoridade Fiscal entendido por bem ignorá-las e prosseguir com a exigência fiscal, prejudicando, como observado no momento, a precisa aferição dos fatos.

Requer que seja reconhecido o ICMS já recolhido anteriormente e documentalmente comprovado pela Recorrente em processo de fiscalização - viciosamente - não anexado a estes autos.

Alega **inaplicabilidade das multas nas infrações 3 e 4**. Invocou o disposto no § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, o qual previa a possibilidade de redução ou cancelamento de multa. Saliencia que foi revogado em 13.12.2019, ignorando, entretanto, que as condutas sobre as quais foram aplicadas as multas ocorreram ainda sob a égide da vigência do disposto no § 7º. No entanto, as operações autuadas, nas quais foram realizadas entrada de mercadorias tributáveis e não tributáveis sem escrituração legal, ocorreram do período de janeiro de 2015 a dezembro de 2018, ou seja, todas ainda sob a disciplina do diploma legal que previa a possibilidade da redução ou cancelamento das multas decorrentes de descumprimentos de obrigações acessórias. Frisa que o que se exige de forma incontestável a aplicação da interpretação da norma mais benéfica, nos termos do Código Tributário Nacional – Arts. 112 e 144. Portanto, afirma ser incontestável ausência de indício apontado pela Autoridade Autuante, com vistas a pressupor que a Recorrente teria agido com o intuito de praticar dolo, fraude ou simulação ao deixar - *por um mero equívoco* - de escriturar algumas de suas notas fiscais, o que, ressalte-se novamente, sequer foi levantado pela r. decisão também, mostra-se perfeitamente possível a aplicação da redução ou cancelamento das penalidades com fulcro no art. 42, § 7º da Lei nº 7.014/96.

Destaca também que para nenhuma das multas aplicadas nos itens infracionais nº 03 e nº 04 apurou-se a falta de pagamento de imposto, uma vez que, em consonância ao quanto se depreende da redação do próprio Auto de Infração impugnado, ambas as penalidades se referem à ausência de registro de notas fiscais de entrada de mercadorias - *operações que, definitivamente, não geram ICMS a pagar*. Soma-se a isso o fato de que referidas multas foram aplicadas isoladamente, ou seja, não estão relacionadas à nenhuma acusação de ausência de recolhimento do imposto ou creditamento indevido. Colaciona decisão de Conselho Administrativo do CONSEF

(A-0211-11/17).

Finaliza, requerendo que:

- a) reconhecer a nulidade da autuação por cerceamento de defesa da Impugnante por não incluir nestes autos o processo de fiscalização que antecedeu a lavratura do presente Auto de Infração;
- b) reconhecer a exclusão das operações do ano de 2015 diante da impossibilidade de incidência do DIFAL neste período, bem como seja reconhecido o recolhimento integral do imposto em conjunto do ICMS próprio;
- c) reconhecer o pagamento documentalmente comprovado em fiscalização das demais antecipações por ora novamente exigidas;
- d) cancelar ou ao menos reduzir as multas isoladas exigidas nas infrações 03 e 04, tendo em vista não restar configurado o dolo ou fraude e tampouco ter ocasionado a falta de recolhimento do imposto.

VOTO

Preliminarmente, CONHEÇO o Recurso Voluntário emanado da presente decisão, consoante os termos do art. 169, inciso I, alíneas “a” e “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Inicialmente a peça recursal apresenta preliminar de nulidade do Auto de Infração alegando que foi violado seu direito de ampla defesa e contraditório, assegurado pelo art. 5º, LV da CF, em face da nulidade absoluta da autuação, visto que o lançamento foi efetuado com inobservância da formalidade e requisito legal indispensável à efetiva validade do processo de fiscalização ao deixar de apresentar os documentos e provas que fundamentam o auto de infração, a Autoridade Fiscal também impede a ideal defesa do contribuinte.

A referida preliminar de nulidade foi enfrentada pelo julgador piso em seu voto condutor, ao qual me alinho, haja vista que o autuante, quando do lançamento, descreveu com precisão a infração cometida, detalhou a conduta praticada pelo contribuinte, tida como contrária à norma legal, indicou os artigos infringidos e a previsão da multa sugerida, informou os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução dos percentuais de multa, além de indicar o sujeito passivo. O processo está acompanhado de farta documentação, elementos e demonstrativos que configuraram a exigência tributária, demonstrativos analíticos que minudenciaram cada irregularidade, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

Enfrentando a questão prejudicial da Decadência ora arguida pelo Recorrente relativa a parte do período autuado contido na infração 02, temos que a cobrança abrange o período de maio/2014 a jul/2018. Nesse diapasão, a autuada tomou ciência do Auto de Infração no dia 18/12/2019, restando ultrapassado o prazo de 5 anos relativo às ocorrências anteriores a dez/2014.

Nos termos da Súmula nº 12 deste Conselho, temos estabelecido o marco temporal para determinação da decadência do lançamento de ofício, conforme a seguir transcrito:

SÚMULA DO CONSEF Nº 122

“Para efeito da contagem do prazo decadencial, o lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte acerca do auto de infração.”

Diante do exposto, concordo com a decisão de piso em reconhecer a decadência para os lançamentos anteriores a dezembro/2014.

Na análise do mérito da peça recursal, faremos a análise por infração:

Infração 01 – Falta de recolhimento de DIFAL nas aquisições interestaduais de ativo fixo.

A cobrança do diferencial de alíquota nas aquisições interestaduais de ativo fixo está fundamentada no inciso XV, do art. 4º da Lei nº 7.014/96, e no inciso III, § 4º, do art. 305 do RICMS-BA/12.

Na peça recursal, o recorrente, para atacar o lançamento, se ampara na alegação da alteração da Lei nº 7.014/96 a partir de 01/01/2016 e EC nº 87/2015 que tratam de disciplinar o recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual - DIFAL nas operações e prestações **destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS**. Contudo, não existe liame entre os argumentos ora dispostos com a cobrança, haja vista o Auto de Infração se tratar de operações interestaduais entre contribuintes do ICMS, cuja cobrança está prevista nos dispositivos acima indicados.

Além disso, apresenta valores recolhidos de DIFAL (fls. 143 a 187), alegando que ocorreu erro de recolhimento do imposto devido, todavia, o referido recolhimento aconteceu juntamente com o imposto normal. Nesse diapasão, as simples alegações não podem ser tomadas como prova, uma vez que faltou a indicação de quais notas fiscais de aquisição esses recolhimentos de referem.

Mantida a decisão de piso.

Infração 02 – Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da federação.

O julgador de piso analisando o teor da autuação, em especial, a tipificação legal adotada no lançamento de ofício: arts. 8º, II e 23, § 3º, ambos da Lei nº 7014/96, c/c o art. 289 do RICMS/BA (sujeição passiva por substituição), entendeu que esta não guardava coerência com os fatos descritos no PAF, pois se estava diante da hipótese de atribuir ao adquirente autuado a responsabilidade solidária, por determinação legal, à luz do art. 124, II do CTN.

Todavia, sem sombra de dúvidas, não foi esta a fundamentação do lançamento de ofício. A cobrança nasceu da responsabilidade direta da impugnante, como contribuinte do imposto devido por antecipação, não como responsável solidário, passando a impugnante de contribuinte para responsável, deslocando-se da subsunção do art. 8º, caput, para o art. 6º, XV, ambos da Lei nº 7.014/96.

Neste diapasão, o julgador considerou parcialmente nula a cobrança da infração 02, retirando do demonstrativo de débito a quantia de R\$ 28.881,82.

Foi apresentado voto discordante no julgamento fundamentado no fato de que a operação se tratava de transferência de produtos enquadrados na ST (NCM 4202.92.00 - MOCHILA NIKE) entre estabelecimentos da mesma empresa, destinada a filial atacadista localizada na Bahia, que nos termos da cláusula segunda do Convênio ICMS 109/2009, não se aplicam as regras previstas na cláusula primeira, às transferências promovidas pelo industrial para outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, exceto varejista, cabendo a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS ST ao destinatário.

Com relação a cobrança acima indicada, a Recorrente alega que efetuou o recolhimento do ICMS antecipado, tendo o julgador de piso ignorado este fato presente na Relação de DAE's (anos 2015 a 2019) presente nos autos fls. 45 a 54, bem como o fiscal autuante em sua informação fiscal. Requerendo que seja reconhecido os pagamentos do valores recolhidos e relação a todas as operações mantidas.

Com vistas a comparar os valores cobrados pelo fiscal autuante com os valores efetivamente recolhidos pela Recorrente através de DAE's código 1145 – Antecipação Tributária, passo a apresentar o quadro a seguir.

A despeito dos valores recolhidos pela recorrente sob o código 1145 (antecipação tributária) superarem em muito os valores cobrados no auto de infração, contudo sem as informações atinentes a composição do recolhimento realizado nos meses de set/15 e out/15 não há como

acatar como recolhido o ICMS reclamado no lançamento de ofício.

Mantida a decisão de piso.

Infração 03 e 04 - multa de 1% pelo não registro de documentos fiscais na escrita do contribuinte

O julgador de piso constatou que algumas das notas fiscais não registradas na escrita, objeto das multas lançadas foram também consideradas para efeito de cobrança do mesmo imposto, seja a título de DIFAL, seja a título de antecipação total. Nestas circunstâncias, a exigência de imposto mais a multa por infração nas infrações 01 e 02, acrescida da multa de 1% pelo não registro do documento fiscal na escrita, importa em excesso de exação, sendo, portanto, excluídas da cobrança.

A Recorrente suplica a inaplicabilidade das multas nas infrações 3 e 4. Para tanto, cita o disposto no § 7º, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, o qual previa a possibilidade de redução ou cancelamento de multa.

Informa que foi revogado em 13.12.2019, ressaltando, entretanto, que as condutas sobre as quais foram aplicadas as multas ocorreram ainda sob a égide da sua vigência.

Conforme exposto pelo próprio recorrente o § 7º do art. 42, a norma que previa a possibilidade de redução ou cancelamento de multa, foi revogada pela Lei nº 14.183, de 12/12/19, DOE de 13/12/19, efeitos a partir de 13/12/19. Logo, descabe a aplicação de norma que não está mais vigente.

Mantida a decisão de piso

Pelos elementos de fato e de direito expostos, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Voluntário, mantendo inalterada a decisão exarada pela 5ª JJF que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 281401.0115/19-8.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 281401.0115/19-8, lavrado contra **NIKE DO BRASIL COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA. (FISIA COMÉRCIO DE PRODUTOS ESPORTIVOS LTDA.)**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 23.318,37**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “f” e “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 26.741,15**, previstas no inciso IX do mesmo diploma legal, com os acréscimos moratórios estabelecidos pela Lei nº 9.837/05.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 04 de março de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ERICK VASCONCELOS TADEU SANTANA – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS