

PROCESSO	- A. I. N° 274068.0028/17-4
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e MAKRO ATACADISTA S.A.
RECORRIDOS	- MAKRO ATACADISTA S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO - Acórdão 2ª JJF nº 0101-02/18
ORIGEM	- DAT METRO / IFEP COMÉRCIO

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0343-12/24-VD

EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Excluídas as notas fiscais emitidas por remetentes cadastrados como “contribuinte substitutos” neste Estado. Consideradas as disposições do Convênio ICMS 190/17, com a remissão dos créditos citados no Anexo Único do Decreto nº 14.213/12. Reduzido o débito exigido, após revisão dos cálculos. Afastada a arguição de nulidade. Infração subsistente em parte. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou pela procedência parcial do Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 14/12/2017, em função da seguinte irregularidade:

Infração 01 – 07.01.02: Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 549.322,94, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96.

Consta ainda que a base de cálculo das mercadorias constantes no Protocolo ICMS 50/02 está de acordo com a Cláusula Segunda do Protocolo ICMS 50/02. O crédito admitido no cálculo da Antecipação está de acordo com o § 2º, do Art. 1º, do Decreto nº 14.213/12. Nas colunas E e F dos anexos 2 e 4 constam os itens e percentual da base de cálculo admitida conforme Decreto nº 14.213/12 e relacionados no ANEXO 5 - TABELA BASEADA NO ANEXO ÚNICO DO DECRETO Nº 14.213/12. Tudo conforme demonstrativos 1 a 6, que fazem parte deste auto e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Anexos: REGISTROS FISCAIS DOS DOCUMENTOS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS E AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS, Escrituração Fiscal Digital – EFD em meio magnético e NF-e.

A 2ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por decisão unânime, mediante o Acórdão nº 0101-02/18 (fls. 180 a 188), com base no voto do Relator, a seguir transscrito:

“Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

Inicialmente verifico dos autos que não procedem às alegações de falta de clareza da acusação fiscal. A acusação fiscal em questão é absolutamente clara, “Efetuou o recolhimento a menor do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação e/ou do exterior”. De modo que dispensa maiores esclarecimentos.

Ademais, contou inclusive com a precisa defesa da Impugnante o que denota haver a defendente entendido claramente que a acusação fiscal trata de recolhimento a menos do ICMS devido por antecipação tributária quando das aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Portanto, afasto a arguição de nulidade. Asseguro também que as planilhas apresentadas pela Autuante são absolutamente claras dispensando a diligência e/ou perícia requerida pela Impugnante.

Verifico também que descabe a alegação de que a Autuante procedeu ao levantamento do débito fiscal com base em presunção, pois é de clareza solar que o levantamento fiscal teve por base a legislação própria do ICMS

relativa à substituição tributária.

A complementação da antecipação do recolhimento do imposto conforme exigida no presente Auto de Infração é absolutamente legal e constitucional, todas realizadas com fundamento na Constituição federal, LC nº 87/96, Lei 7.014/96, RICMS/2012 e nos diversos Convênios ICMS que regem a matéria, sendo assim, ao contrário da afirmação defensiva trata-se de imposição fiscal perfeitamente calcada na legislação do ICMS.

Em relação à alegação de que a Impugnante não cometeu a infração da qual foi acusada porque todo o ICMS devido nas operações indicadas o ICMS foi destacado pelo fornecedor, verifiquei que em parte assiste razão à Impugnante, quando diz que houve retenção do ICMS-ST pelo fornecedor, contudo conforme demonstrado pela Autuante essa retenção se deu a quem do efetivamente devido, sendo essa acusação fiscal e a base para o lançamento de ofício demandado. De forma que descabe também essa alegação da defesa.

Quanto à alegação de que seria imprescindível para a constituição do crédito tributário, que a Impugnante fosse antecipadamente intimada para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades constatados, esclareço que desconheço na legislação da Bahia qualquer dispositivo legal que estabeleça essa obrigação ao Autuante, portanto afasto esta alegação.

Quanto à alegação de que a Autuante aplicou indistintamente a alíquota de 17%, e que consta do rol das mercadorias objeto da autuação mercadorias isentas, e beneficiadas com redução de base de cálculo, informo que verifiquei que também foi aplicada a alíquota de 27% para o caso de bebidas alcoólicas. Ocorre, entretanto que não identifiquei mercadorias que coubesse a aplicação de alíquotas diversa das já citadas, ou mesmo que fosse isenta ou beneficiadas com redução de base de cálculo. Portanto, como a defesa não apontou objetivamente em qual mercadoria foi aplicada erroneamente a tributação, considero prejudicada e afastada esta alegação defensiva.

Contudo, devo salientar que a Autuante, após questionamento da defesa acerca dos cálculos, informou haver verificado que a base de cálculo que utilizou para o cálculo da diferença de recolhimento do ICMS-ST, em virtude de erro de escrituração da EFD pela Impugnante, estava majorada com o custo final da mercadoria, isto é, acrescido do ICMS-ST que foi recolhido pelo fornecedor e destacado na nota fiscal. E sendo assim, foi utilizado pela Fiscalização para chegar ao valor de ICMS final devido, além do valor dos produtos, erroneamente o valor do ICMS-ST destacado na nota fiscal. Entretanto, verifiquei que a Autuante procedeu às devidas correções e em sua informação fiscal apresentou novas planilhas de cálculo que resultou na redução do débito de R\$ 549.322,94 para R\$ 389.443,56.

Acrescento, todavia que examinando os autos verifiquei que levantamento fiscal ainda é passível de ajustes sob dois aspectos: 1 – deve ser retirado do levantamento fiscal a exigência quanto à diferença de recolhimento do ICMS-ST relativo às aquisições realizadas de fornecedores que são inscritos no cadastro de contribuintes do Estado da Bahia como “contribuinte substituto”, pois nessa condição fica afastada a responsabilidade solidária da Impugnante, conforme inciso XV do art. 6º da Lei 7.014/96.

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.

Como também: 2 – deve ser retirado dos cálculos da Autuante os efeitos do Dec. 14.213/2012, o qual previa a glosa dos créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo, nos termos da Lei Complementar Federal nº 24, de 07 de janeiro de 1975.

Ocorre que a Lei Complementar nº 160, de 07 de agosto de 2017, permitiu que, mediante convênio, os Estados e o Distrito Federal deliberassem sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Em consequência, foi celebrado o Convênio ICMS 190/17 o Estado da Bahia, por meio do Decreto nº 18.270/18, promoveu a remissão dos eventuais créditos tributários existentes citados no Anexo Único do Decreto nº 14.213/12.

Destarte, este relator promoveu as intervenções propostas acima nos cálculos de levantamento fiscal da Autuante constante da planilha apresentada em sua informação fiscal e indicada pela Autuante como anexos 7 a 10 que faz parte da mídia às fls. 154, resultando na redução do valor já reduzido pela Autuante de R\$ 389.443,56 para R\$ 286.416,61. Conforme planilha do relator denominada: “SUBSTITUIÇÃO - DILIGÊNCIA RELATOR – FINAL”, e resumo a seguir:

PLANILHA APÓS REVISÃO DO RELATOR

ANO	MÊS	MVA	PAUTA / MVA	PROT. 50/05	SOMA	PAGO	SUBS A MENOR
		A	B	C	D=A+B+C	E	F=D-E
2013	01	26.344,09	32.866,39	971,70	60.182,18	48.770,73	11.411,45
2013	02	33.627,24	27.209,27	2.420,59	63.257,10	57.059,22	6.197,88
2013	03	32.095,02	43.753,11	3.003,76	78.851,89	62.501,35	16.350,54
2013	04	37.900,65	28.522,09	3.793,17	70.215,91	44.334,75	25.881,16
2013	05	56.542,15	17.586,01	2.561,97	76.690,13	40.026,17	36.663,96
2013	06	23.978,73	8.729,99	2.678,57	35.387,29	53.828,31	
2013	07	44.584,58	36.691,34	2.807,66	84.083,58	32.218,18	51.865,40
2013	08	41.245,69	31.349,21	2.537,06	75.131,96	55.166,60	19.965,36
2013	09	48.359,74	48.427,63	4.692,88	101.480,25	69.458,65	32.021,60
2013	10	81.956,36	42.312,11	3.094,45	127.362,93	96.890,00	30.472,93
2013	11	57.817,59	2.271,25	3.660,61	63.749,45	50.009,44	13.740,01
2013	12	53.944,69	49.227,48	3.397,43	106.569,60	64.723,28	41.846,32
		538.396,54	368.945,88	35.619,85	942.962,27	674.986,68	286.416,61

Quanto a alegação de desproporcionalidade da multa e de confisco, lembro que os dispositivos de multa estão previstos na Lei 7.014/96 e que não cabe a esta instância de julgamento administrativo julgar aplicação ou não de Lei.

Sendo assim, voto pela procedência parcial do presente Auto de Infração, reduzindo o valor lançado de R\$ 549.322,94 para R\$ 286.416,61.”

A 2ª JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 198 a 208), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, no qual suscitou a nulidade da autuação por cerceamento de defesa, em razão da falta de descrição clara e precisa dos elementos de fato que ensejaram a autuação bem como da indicação ou demonstração das premissas ou comprovação cabal da omissão parcial de recolhimento do ICMS.

Afirmou que o destaque do tributo efetuado pelo fornecedor, comprovando que as operações apontadas tiveram a totalidade do tributo recolhidos de forma tempestiva como ICMS-ST, e que a antecipação do recolhimento do imposto imposta pela Autuante é ilegal e inconstitucional, dada a cobrança de pagamento do ICMS sobre operações que ainda não ocorreram, sem que haja regime de substituição tributária.

Alegou que o lançamento foi pautado em mera presunção, o que não se admite, sendo princípio basilar do direito que o ônus da prova cabe a quem faz a acusação, que a Autuante sequer analisou a sua documentação fiscal, que não deixou de recolher qualquer valor de imposto devido e que é manifestamente ilegal o “arbitramento” da tributação à alíquota de 17%, quando a autuação tratou especificamente de operações com produtos cujas saídas são isentas ou beneficiadas com redução de base de cálculo, como os que compõem a cesta básica.

Sustentou ainda a abusividade da multa imposta no patamar de 60%, citando o Art. 150, IV da CF/88 e excerto de decisão do STF.

Asseverou que as planilhas apresentadas não são absolutamente claras e postulou pela conversão do processo em diligência, bem como lhe seja assegurado o direito de produção de qualquer meio de prova admitido em direito.

Requeru o provimento do Recurso Voluntário ou o afastamento ou a redução da multa aplicada.

Incluído em pauta para julgamento, em 03/12/2018, os membros desta 2ª CJF decidiram, por unanimidade, sobrestrar a apreciação do mérito do presente processo até o prazo final dado para convalidação dos incentivos fiscais concedidos em desacordo com a Lei Complementar nº 24/75 e com o Art. 155, § 2º, XII, “g” da Constituição Federal (fl. 216).

Em pauta suplementar, na sessão de 31/01/2020, os membros desta 2ª CJF decidiram, por unanimidade, converter o processo em diligência à Coordenação Administrativa para que fosse dada ciência ao Autuado das condições previstas no Convênio ICMS 190/17, para que o mesmo pudesse tomar as providências pertinentes ao processo administrativo que julgassem necessárias (fl. 218).

O Autuado apresentou manifestação (fls. 242 e 243), na qual alegou que o presente Auto de Infração não tem por objeto a cobrança de valores supostamente devidos de ICMS, decorrentes de crédito de imposto baseado em benefícios fiscais concedidos por outros Estados sem prévia autorização em Convênio aprovado pelo CONFAZ, não sendo as regras previstas no Convênio ICMS 190/17 aplicáveis ao presente caso, e apenas reiterou seu pedido pela conversão do processo em diligência, bem como lhe seja assegurado o direito de produção de qualquer meio de prova admitido em direito.

Considerando equivocada a avaliação do Autuado na referida manifestação, tendo em vista que consta tanto no complemento da descrição da infração quanto nos Anexos 02, 04 e 05, que algumas operações tiveram o crédito fiscal limitado nos termos do Decreto nº 14.213/12, conforme exemplos indicados a seguir:

- Nota Fiscal nº 138.412 (origem ES): crédito fiscal limitado a 1% (fl. 10);
- Nota Fiscal nº 17.903 (origem GO): crédito fiscal limitado a 9% (fl. 10);
- Nota Fiscal nº 18.446 (origem GO): crédito fiscal limitado a 9% (fl. 11);
- Nota Fiscal nº 143.414 (origem ES): crédito fiscal limitado a 1% (fl. 12);
- Notas Fiscais nºs 148.162 e 148.163 (origem ES): crédito fiscal limitado a 1% (fl. 14);
- Nota Fiscal nº 150.073 (origem ES): crédito fiscal limitado a 1% (fl. 15);
- Nota Fiscal nº 152.550 (origem ES): crédito fiscal limitado a 1% (fl. 16).

Esta 2ª CJF, em pauta suplementar, na sessão de 30/04/2020, decidiu converter novamente o processo em diligência à Coordenação Administrativa para que fosse dada ciência ao Autuado das operações acima indicadas, para que o mesmo pudesse tomar as providências pertinentes previstas no Convênio ICMS 190/17 para aplicação das condicionantes para remissão e anistias previstas no referido Convênio (fls. 251 e 252).

Então, o Autuado apresentou nova manifestação (fls. 259 e 260), na qual confirmou a sua desistência do Recurso Voluntário, exclusivamente em relação aos créditos previstos no Convênio ICMS 190/17, permanecendo válidos os demais termos defendidos.

Registrada a presença da autuante Sra. Crystiane Menezes Bezerra na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

VOTO

Inicialmente avaliarei o Recurso de Ofício interposto contra Decisão que julgou pela Procedência Parcial do presente Auto de Infração, lavrado em decorrência de recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária por antecipação.

Constatou que o Recurso de Ofício é pertinente, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 560.041,64, conforme extrato (fl. 190), montante superior ao valor de R\$ 100.000,00, estabelecido no Art. 169, I, “a” do RPAF/99, vigente à época da Decisão ora recorrida.

Verifico que os valores foram reduzidos pela Autuante em função de ter utilizado base de cálculo superior à devida ao utilizar os valores constantes da EFD, escriturados em valor superior ao constante nas notas fiscais. Também foram excluídas, na Decisão ora recorrida, as aquisições de fornecedores inscritos no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia como “contribuintes substitutos” e os efeitos do Decreto nº 14.213/12, o qual previa a glosa dos créditos fiscais relativos às entradas interestaduais de mercadorias contempladas com benefício fiscal do ICMS não autorizado por convênio ou protocolo, nos termos da Lei Complementar nº 24/75.

Todas as reduções e exclusões foram corretamente efetuadas. O erro na base de cálculo, ocorrido em função do equívoco na escrituração, havia gerado um valor maior do que o efetivamente devido, sendo necessário o ajuste efetuado pela Autuante e referendado pelo Acórdão recorrido. Também não pode ser imputada responsabilidade ao Autuado pelo recolhimento a menor,

efetuado pelo remetente cadastrado como “contribuinte substituto” neste Estado, conforme estabelece o Art. 6º, XV da Lei nº 7.014/96.

Por último, foi publicada a Lei Complementar nº 160/17, que permitiu que, mediante convênio, os Estados e o Distrito Federal deliberassem sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g”, do inciso XII, do § 2º, do Art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais.

Em consequência, foi celebrado o Convênio ICMS 190/17 e o Estado da Bahia, por meio do Decreto nº 18.270/18, promoveu a remissão dos eventuais créditos tributários existentes citados no Anexo Único do Decreto nº 14.213/12. Portanto, foram necessárias as correções efetuadas.

Entretanto, como o Autuado não havia expressamente protocolado a desistência do Recurso em relação a esta última situação, foram determinadas duas diligências para atender as condições previstas no Convênio ICMS 190/17, o que afinal se efetivou.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

No Recurso Voluntário, foi suscitada a nulidade da autuação sob a alegação de cerceamento de defesa, em razão da falta de descrição clara e precisa dos elementos de fato que ensejaram a autuação bem como da indicação ou demonstração das premissas ou comprovação cabal da omissão parcial de recolhimento do ICMS.

Verifico que não assiste razão ao Autuado, pois a descrição da infração é precisa e traduz exatamente a acusação, além dos demonstrativos estarem bem detalhados com indicação de todos os elementos necessários, inclusive com detalhamento das notas fiscais e produtos e suas NCM, bases de cálculo e alíquotas.

Ademais, contou inclusive com a precisa defesa do Autuado, demonstrando ter entendido claramente que a acusação fiscal era o recolhimento a menor do ICMS devido por antecipação tributária quando das aquisições interestaduais de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Portanto, afasto a arguição de nulidade.

Rejeito os pedidos de diligência e perícia solicitados pelo Autuado, nos termos do Art. 147, I, “a” e II, “b” do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, bem como pelo fato da prova pretendida não depender do conhecimento especial de técnicos.

Saliento que o deferimento ou não de um pedido de diligência ou perícia depende da convicção do julgador, pois a diligência e a perícia são previstas na legislação para elucidar as dúvidas dos julgadores, quando estes entenderem que existem dúvidas a serem sanadas.

Totalmente descabida as alegações de que a Autuante procedeu ao levantamento do débito fiscal com base em presunção e que inverteu o ônus da prova transferindo-o para o Autuado, o levantamento fiscal se baseou na legislação do ICMS relativa à substituição tributária, e a sua prova consta nos anexos do Auto de Infração.

Não há dispositivo legal que exija a intimação do Autuado para prestar esclarecimentos a respeito de eventuais indícios de irregularidades constatados antes da lavratura do Auto de Infração, sendo exigida apenas a ciência de que está sob ação fiscal, o que foi devidamente efetuado no seu início, em 11/10/2017, por meio do DTE (fl. 04).

Quanto à declaração de que não cometeu a infração da qual foi acusada porque todo o ICMS devido nas operações indicadas foi destacado pelo fornecedor, constatei que houve retenção do ICMS-ST pelo fornecedor, contudo conforme demonstrado esta retenção se deu aquém do efetivamente devido, sendo essa a base para o lançamento de ofício, tendo sido excluídas pela Decisão ora recorrida as notas fiscais emitidas por remetentes cadastrados como “contribuinte substituto” neste Estado, conforme estabelece o Art. 6º, XV da Lei nº 7.014/96.

Também não se sustenta as afirmações de que não foi verificada a documentação fiscal do Autuado e que foi aplicada a alíquota de 17% a produtos cujas saídas são isentas ou beneficiadas com redução de base de cálculo, como os que compõem a cesta básica, a acusação relaciona as notas fiscais analisadas, as quais foram confrontadas com os recolhimentos efetuados e com a EFD, que é a própria escrituração fiscal, e o demonstrativo indica a alíquota de cada produto, não tendo sido relacionado nenhum que fosse isento. Ressalto que a redução de base de cálculo, acaso concedida, não altera a alíquota do produto.

Por fim, o pedido de afastamento ou redução da multa aplicada relativa a obrigação principal foge à competência deste órgão julgador por falta de previsão normativa.

Quanto às alegações de constitucionalidade da multa aplicada ou do instituto da substituição tributária, devo dizer que não cabe a este órgão administrativo julgar tais questões, conforme dispõe o Art. 167, I do RPAF/99, mas tão somente efetuar o controle de legalidade, e é certo que tanto as multas aplicadas quanto o instituto da substituição tributária se encontram dentro da ordem legal vigente, nos termos da Lei nº 7.014/96, conforme se infere da capitulação e do enquadramento legal.

A complementação da antecipação do recolhimento do imposto conforme exigida no presente Auto de Infração é absolutamente legal e constitucional, todas realizadas com fundamento na Constituição Federal, LC nº 87/96, Lei nº 7.014/96, RICMS/12 e nos diversos Convênios e Protocolos que regem a matéria, sendo assim, ao contrário da afirmação defensiva, a imposição fiscal perfeitamente calcada na legislação tributária do ICMS.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 274068.0028/17-4, lavrado contra MAKRO ATACADISTA S.A., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 286.416,61, acrescido da 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, 21 de agosto de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - PRESIDENTE

MARCELO MATTEDE E SILVA - RELATOR

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