

A.I. Nº 206958.0027/22-6
AUTUADO COMERCIAL DE ALIMENTOS ROSA DE OURO LTDA.
AUTUANTE LUCAS XAVIER PESSOA
ORIGEM DAT SUL / INFAC COSTA DO CACAU
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 15/05/2024

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0052-01/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MERCADORIAS ADQUIRIDAS COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Autuado limitou-se a formular pedido de diligência referente a este item da autuação de forma genérica, ou seja, sem indicar uma mercadoria, mesmo por amostragem, que fundamentasse sua pretensão, consoante estabelece o artigo 145 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99. Infração 01 subsistente. **b)** VALOR SUPERIOR AO DESTACADO NO DOCUMENTO FISCAL. Infração não impugnada; **c)** IMPOSTO DESTACADO A MAIS NO DOCUMENTO FISCAL. Infração não impugnada; **d)** AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS JUNTO À MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTO. Infração não impugnada; **e)** VALOR LANÇADO A MAIOR REFERENTE AO ICMS ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Infração não impugnada; 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. **a)** OPERAÇÕES ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS PRÓPRIOS. Infração não impugnada; **b)** OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. Infração não impugnada; **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. Autuado requereu que este item fosse retirado da autuação sob o fundamento de que a exigência fiscal está embasada em Lei Ordinária, quando deveria estar fundamentada em Lei Complementar, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea 'b', da Constituição Federal e do entendimento das Cortes Superiores. Falece competência a este órgão julgador administrativo para apreciar e declarar a constitucionalidade da norma ou negar a sua aplicação, consoante determina o art. 167, incisos I e III, do RPAF/BA/99. Infração 09 subsistente. 3. RECOLHIMENTO A MENOS. **a)** ERRO NA APURAÇÃO DOS VALORES DO IMPOSTO. Infração não impugnada; **b)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. Infração não impugnada; **c)** ANTECIPAÇÃO PARCIAL. MULTA DE 60% SOBRE O IMPOSTO QUE DEVERIA TER SIDO PAGO. Infração não impugnada; **d)** DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. Infração não impugnada. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 09/12/2022, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 32.728,40 em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

Infração 01 - 001.002.006 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento do imposto por substituição tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.282,63, acrescido da multa de 60%;

Infração 02 - 001.002.040 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, nos meses de janeiro a novembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.618,41, acrescido da multa de 60%;

Infração 03 - 001.002.041 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de destaque de imposto a maior nos documentos fiscais, nos meses de janeiro a maio de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 1.517,22, acrescido da multa de 60%;

Infração 04 - 001.002.069 - Utilizou indevidamente de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias junto a microempresa, empresa de pequeno porte e ambulante, nos meses de janeiro a dezembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.093,45, acrescido da multa de 60%;

Infração 05 - 001.002.074 - Utilizou a maior crédito fiscal de ICMS referente a antecipação parcial de mercadorias adquiridas de outra unidade da Federação ou do exterior, no mês de junho de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 5.449,83, acrescido da multa de 60%;

Infração 06 - 002.001.001 – Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de janeiro, fevereiro, abril a julho de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 702,13, acrescido da multa de 60%;

Infração 07 - 002.001.003 – Deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses de janeiro a dezembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 5.096,41, acrescido da multa de 60%;

Infração 08 - 003.002.004 – Recolheu a menos ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 124,51, acrescido da multa de 60%;

Infração 09 - 007.001.001 - Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior, nos meses de fevereiro a abril, junho a dezembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 350,00, acrescido da multa de 60%;

Infração 10 - 007.015.002 – Recolheu a menos o ICMS antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, com fins de comercialização, nos meses de janeiro, março, maio, julho, setembro, novembro e dezembro de 2020, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 391,77, acrescido da multa de 60%;

Infração 11 - 007.015.003 - Multa percentual sobre o imposto (ICMS) que deveria ter sido pago por antecipação parcial, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação adquiridas com fins de comercialização e devidamente registradas na escrita fiscal, com saída posterior tributada normalmente, nos meses de janeiro a dezembro de 2020, no valor de R\$ 9.740,83;

Infração 12 – 016.001.006 - Deu entrada no estabelecimento de mercadoria ou serviço tomado sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro a dezembro de 2020, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 4.360,71.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou Defesa (fls.67 a 75). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Apresenta uma síntese dos fatos. Sustenta que as infrações apontadas não merecem subsistir por ausência do suporte fático da obrigação

tributária.

Consigna que como se sabe, um dos pilares da tributação é o princípio da legalidade, também chamado de princípio da tipicidade cerrada, tratando-se de princípio regente de toda atividade da tributação, e, antes disso, de princípio garantidor de direitos fundamentais, uma vez que protege a segurança jurídica e garante ao contribuinte de somente ser atingido em matéria fiscal, e em especial, a obrigação tributária principal, se for mediante o procedimento legislativo competente, no caso lei.

Destaca que o Código Tributário Nacional tenta refletir essa legalidade estrita quando define quais são os elementos fundamentais à tributação, que deverão ser reservados à lei. Neste sentido, reproduz o artigo 97 do referido diploma legal. Acrescenta que a jurisprudência também é neste sentido. Reproduz trecho do AC 200771100005377, ARTUR CÉSAR DE SOUZA, TRF4 - SEGUNDA TURMA, D.E. 28/10/2009. Diz que no mesmo sentido, o professor Roque Carrazza sintetizou o referido princípio conforme transcrição que apresenta.

Diz que dessa forma, a legalidade tributária é uma norma rígida, de forma que todos os detalhes envolvendo a materialidade tributária e os seus contornos devem vir descritos na lei formal e não em normas infralegais.

Salienta que se aplicando esse entendimento ao caso concreto, tem-se que o ICMS só poderá ser cobrado na hipótese, primeiro, de ocorrência do seu fato gerador, e, segundo, no caso de infringência a um dispositivo de lei e não de regulamento ou outra norma infralegal.

Alega que na infração 01, como se nota pelos anexos, o autuante fez análise apenas pelo NCM da mercadoria, esquecendo-se que pode haver mercadorias, com o mesmo NCM, que possuam incidência total ou parcial da antecipação do tributo. Assinala que esse problema já é sabido de todos e vem causando muita confusão quando da correta tributação, dado que basta mudar o exercício para se ter alterações dos produtos que entram e que saem da antecipação tributária, não sendo raro de acontecer de, num ano, o produto ser normal e, no outro, ser colocado na lista dos produtos com substituição tributária.

Salienta que tanto é assim que, para tentar resolver o problema, foi publicado o Convênio n. 92/2015 que “Estabelece a sistemática de uniformização e identificação das mercadorias e bens passíveis de sujeição aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do ICMS com o encerramento de tributação, relativos às operações subsequentes”.

Assevera que no presente caso, tem-se algumas cobranças que são oriundas da dita confusão, razão pela qual devem ser revistas, devendo o Auto de Infração ser baixado em diligência, a fim de surtir o seu efeito legal que é a busca da verdade real, plasmada na legalidade que norteia a relação entre o Fisco e o Contribuinte.

Reporta-se sobre a impossibilidade de recolhimento do ICMS antecipação com base em lei ordinária.

Pontua que a Constituição Federal, em seu artigo 150, § 7º, estabelece que a lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Aduz que por meio do referido dispositivo constitucional, constata-se que, no ordenamento jurídico brasileiro, admite-se duas modalidades de antecipação tributária, no caso a antecipação com substituição, denominada substituição tributária para frente ou progressiva, e a antecipação sem substituição tributária, denominada para trás ou regressiva.

Assinala que há uma diferença salutar na aplicação das duas modalidades de antecipação no tocante ao ICMS, ou seja, enquanto a segunda pode ser normatizada por lei ordinária, a primeira, com substituição, tem como regra a normatização por meio de lei complementar.

Afirma que essa conclusão decorre do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, da Constituição

Federal, cujo teor reproduz.

Salienta que ao abordar o tema, o Superior Tribunal de Justiça reafirmou a obrigatoriedade de lei complementar para dispor sobre a antecipação do ICMS com substituição tributária, conforme o RMS 17.303/SE, Rel. Ministra Eliana Calmou, Segunda Turnia, julgado em 17.06.2004, DJ 13.09.2004. Acrescenta que o Supremo Tribunal Federal corroborou o mesmo entendimento no julgamento do Recurso Extraordinário n. 598.677, encerrado em 26.03.2021, com repercussão geral reconhecida.

Observa que no presente caso, a Fiscalização fundamenta a infração 09 no artigo 8º e 23 da Lei Estadual n. 7.014/96 e no artigo 289 do Regulamento do ICMS, porém, a referida lei é ordinária e, por conseguinte, não poderia dispor sobre a antecipação do ICMS nos casos em que há substituição tributária.

Afirma que assim sendo, considerando que a autuação está fundamentada em Lei Ordinária, e não em Lei Complementar, como deveria ser, resta flagrante a ausência de embasamento legal para a cobrança 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”.

Finaliza a peça defensiva requerendo que o Auto de Infração seja baixado em diligência para apurar a infração 01, bem como que a infração 09 seja retirada da autuação, pois fundamentada em Lei Ordinária, quando deveria estar fundamentada em Lei Complementar, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘b’, da Constituição Federal e do entendimento das Cortes Superiores.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 97/98). De início, esclarece que nenhuma data, item, valor, cálculo, código ou circunstância específica de qualquer das infrações foi efetivamente contestado, havendo apenas teorização sobre os conceitos aduzidos.

Quanto ao mérito, apresenta a sua análise sobre as alegações defensivas.

No tocante ao princípio da tipicidade, diz acreditar que a definição prévia de todos os elementos que compõem cada uma das infrações se acha integralmente no Auto de Infração, que ao seu ver se revela cristalino, conforme as regras legais tributárias previstas no CTN, COTEB, RPAF e RICMS.

Quanto ao código NCM, diz que é um referencial muito útil para distinguir um item e enquadrá-lo ou não na substituição tributária, Anexo 1 do RICMS/BA, contudo não é o único. Acrescenta que a própria descrição do item acompanha o código NCM fixação do tipo.

Salienta que de qualquer forma, não foi apontado especificamente nenhum caso de confusão de itens ou de enquadramento.

No que tange à confusão nas regras tributárias, afirma que sem a indicação expressa de quais ou de como não foi definida alguma questão, é impossível deslindar a argumentação da empresa.

No que concerne à Antecipação Tributária indevida, pontua que esta é uma questão que permeia há muito a academia tributária, trazendo discussões fortíssimas de fundamento para ambos os lados, entretanto, não cabe nesta seara do lançamento tributário julgar por esta postulação. Prejudicado.

Relativamente ao pedido de diligência para a infração 01, assinala que arrolou todos os itens julgados enquadrados na substituição tributária, os quais, pela condição de sujeição à antecipação tributária total, encerrando a fase de tributação, não comportam a utilização de créditos de origem, que já são deduzidos no próprio cálculo do ICMS devido típico, conforme, por exemplo, a coluna “Crédito de Origem” do demonstrativo de fls. 29/30 dos autos. Observa que este demonstrativo não é o da infração 01, porém exemplifica como o crédito de origem entra no cômputo do imposto devido, o que causaria duplicidade.

Conclusivamente, diz que considera prejudicado o argumento defensivo por não haver requisitos legítimos à necessidade de diligência.

No respeitante ao expurgo da infração 09, diz que o autuado silenciou sobre os motivos específicos do seu pedido, razão pela qual restaria apenas a sua irresignação teórica sobre o instituto da antecipação, criticado por muitos, mas ainda presente em lei. Acrescenta que por esta causa não pode de sã consciência proceder ao expurgo solicitado em razão de se constituir, ainda, em conteúdo da legislação. Diz acreditar que a sede de discussão, neste caso, esteja mais acima, em âmbito constitucional.

Conclusivamente, diz que por não haver outro elemento que possa caracterizar contestação de fato e, por ter esgotado na análise, todos os pontos aduzidos pelo autuado, considera encerrado o exame de mérito sem reconhecer à empresa qualquer vantagem.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

Versa o Auto de Infração em exame sobre o cometimento de doze infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado.

Inicialmente, observo que o lançamento de ofício em questão foi realizado em conformidade com a legislação de regência, especialmente, no tocante ao seu aspecto formal, de acordo com as disposições do artigo 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99, inocorrendo qualquer das hipóteses previstas no seu art. 18 capaz de inquinar de nulidade o ato de lançamento.

Quanto ao pedido de diligência formulado pelo autuado, referente à infração 01, verifico que este alega, de forma genérica, ou seja, sem indicar uma mercadoria sequer por amostragem, que o autuante fez a sua análise apenas pelo código NCM da mercadoria, esquecendo-se que pode haver mercadorias, com o mesmo código NCM, que possuam incidência total ou parcial da antecipação do tributo.

O artigo 145 do RPAF/BA/99 determina que:

Art. 145. O interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade.

Verifica-se no pedido do autuado que este não indicou uma mercadoria sequer que tivesse nessa situação do mesmo código de NCM, ou seja, não fundamentou a necessidade da realização da diligência.

Ademais, considero que os elementos que compõem o presente processo se apresentam suficientes para a formação do meu convencimento e decisão da lide, razão pela qual indefiro o pedido de realização de diligência, com fulcro no artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA/99.

O autuado pede que a infração 09 seja retirada da autuação, haja vista que fundamentada em Lei Ordinária, quando deveria estar fundamentada em Lei Complementar, nos termos do artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea ‘b’, da Constituição Federal e do entendimento das Cortes Superiores.

Por certo que falece competência a este órgão julgador administrativo para apreciar e declarar a constitucionalidade da norma ou negar a sua aplicação, consoante determina o art. 167, incisos I e III, do RPAF/BA/99, abaixo reproduzido, razão pela que o pedido de exclusão da infração 09 da autuação resta indeferido.

Art. 167. Não se incluem na competência dos órgãos julgadores:

I - a declaração de constitucionalidade;

[...]

III - a negativa de aplicação de ato normativo emanado de autoridade superior.

No mérito, constato que o autuado nada disse no tocante às infrações 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 10, 11 e 12, sendo certo que o fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas, consoante estabelece

o art. 140 do RPAF/BA/99. Quanto às infrações 01 e 09 os pedidos restaram prejudicados conforme análise feita linhas acima.

Diante do exposto, as infrações 01, 02, 03, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11 e 12 são procedentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206958.0027/22-6**, lavrado contra **COMERCIAL DE ALIMENTOS ROSA DE OURO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 18.626,86**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “d” e “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa percentual no valor de **R\$ 9.740,83**, prevista no inciso II, “d”, e da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 4.360,71**, prevista no inciso IX do artigo 42 do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 3.956/81.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de abril de 2024.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVEA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR