

**A. I. N°** - 232299.0003/18-4  
**AUTUADO** - FRANCISCO FABIANO SAMPAIO BARRETO - EPP  
**AUTUANTE** - JEANNETTE OLIVEIRA SANTOS SOARES  
**ORIGEM** - INFAZ SEABRA  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 21/05/2019

#### **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACORDÃO JJF N° 0029-01/19**

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO. Autuado elide parcialmente a autuação. Alegações defensivas acolhidas parcialmente pela autuante na Informação Fiscal resultaram em redução do débito. Restou comprovada, na sessão de julgamento, a alegação defensiva atinente à existência no levantamento levado a efeito pela autuante, de Notas Fiscais canceladas. Excluídos da autuação os períodos alcançados pela decadência. Refeitos os cálculos. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente subsistente. Não acolhida a preliminar de nulidade arguida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/09/2018, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$20.529,57, acrescido da multa de 60%, em decorrência do cometimento da seguinte infração à legislação do ICMS imputada ao autuado: *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 às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado*. Período de ocorrência: março, junho outubro de 2013, abril, junho, setembro e outubro de 2014, janeiro a abril, junho a novembro de 2015, janeiro e fevereiro de 2016.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou defesa (fls.71 a 88). Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação. Afirma que a autuante incorre numa série de equívocos conforme descrito abaixo:

- exigência de ICMS por antecipação parcial sobre mercadorias que se destinaram ao uso/consumo do estabelecimento, conforme Notas Fiscais n<sup>os</sup> 000.136.061; 000.135.660; 003.364.130 e 003.363.062, em anexo (Doc. 03);
- operações canceladas, conforme Notas Fiscais n<sup>os</sup> 840; 842; 843 e etc. conforme (Doc.04);
- mercadorias devolvidas, conforme Notas Fiscais n<sup>os</sup> 002.717; 002847 e etc. conforme (Doc05);
- que já tiveram o imposto pago, conforme Notas Fiscais e DAE respectivo, conforme (Doc.06)
- sobre o exercício de 2013 em que se operou a decadência;
- sem considerar o desconto previsto no RICMS/BA/12, Decreto n° 13.780/12.

Observa que consta no corpo do Auto de Infração, que o autuado recolheu a menos o ICMS devido por antecipação parcial, respaldando tal imputação no artigo 321, inciso VII, alínea “b” do RICMS/BA, Decreto n° 13.780/12.

Alega que tal dispositivo regulamentar faz remissão aos artigos 273 e 274 que prevêm o desconto de 60% até 31/12/2015 e de 20% respectivamente, sobre o valor do imposto antecipado devido sobre a entrada da mercadoria para revenda no Estado da Bahia, pelos contribuintes optantes pelo regime do Simples Nacional. Reproduz os artigos 273 e 274.

Afirma que por esse motivo esta Junta de Julgamento Fiscal, ao decidir sobre lavratura de Auto de Infração, nunca deverá resolver de plano, sem qualquer aprofundamento quanto a real existência do fato gerador.

Reporta-se sobre o direito.

Aduz que a Constituição Brasileira e as leis infraconstitucionais fundamentais que lhe seguem atribuem encargos deveres ou funções para os órgãos da administração pública que devem se desincumbir deles com a maior presteza possível.

Observa que o administrador fiscal, como todos os administradores públicos, tem o seu campo de ação perfeitamente delimitado pela lei, não podendo agir fora dos parâmetros fixados pelo legislador, porquanto sua função própria é a de aplicador das leis, é a de fazer as pessoas cumprirem as leis.

Diz que a autoridade fiscal não tem qualquer faculdade ou direito subjetivo de agir nem tem qualquer interesse próprio ou particular com o exercício de sua função legal, como bem está expresso no trecho da Revista dos Tribunais cuja redação reproduz.

Afirma que a função administrativa tributária que deve ser exercida pela autoridade fiscal exige a obediência ao princípio da legalidade objetiva, em que o tributo será tornado líquido e certo e exigido dentro de mais estrita legalidade, agindo o Fisco com integral imparcialidade.

Assevera que é por isso, que o caso em lide, devido aos vícios que possuem levará fatalmente a decretação da sua nulidade.

Reporta-se sobre a ocorrência do *bis in dem*.

Alega que a ação desenvolvida pela autuante incorre em vício formal por duplicidade de exigência fiscal, uma vez que já foram recolhidos os valores relativos às Notas Fiscais n<sup>os</sup> 003.032 e etc., conforme se constata nos documentos em anexo (Doc. 06);

Observa que a dupla exigência fiscal tem como consequência o enriquecimento sem causa, prática condenável no mundo jurídico. Acrescenta que a ação fiscal praticada pela autuante ao exigir duas vezes o mesmo imposto, sobre o mesmo fato gerador e no mesmo período recai no *bis in idem*.

Salienta que a validade e eficácia do ato administrativo estão condicionadas à sua prática em motivos reais, idôneos e existentes, no caso a exigência do tributo se baseou em um único fato gerador já quitado pela empresa. Neste sentido, invoca e reproduz decisões do CONSEF, nos Acórdãos JJF N° 0016-03/12 e CJF N° 0158-12/15.

Diz que desse modo, a Constituição Federal de 1988, veda o emprego do confisco tributário, consoante o art. 150, IV, impedindo que todo e qualquer ente político, com poder de imposição fiscal emanado da mesma Carta, venha a cobrar: tributo, contribuições ou penalidades, que tenham nítido e ostensivo caráter confiscatório.

Consigna que cobrar duas vezes o mesmo imposto é efetuar confisco do patrimônio do contribuinte, uma vez que o imposto só deve ser pago uma única vez, sob pena de incorrer na prática condenável do *bis in idem*. Neste sentido, invoca e reproduz ensinamento de Hugo de Brito Machado.

Alega a ocorrência da decadência.

Diz que conforme se vê no corpo do Auto de Infração em lide, a autuante lhe atribuiu, em setembro de 2018, a prática de infração relativa ao período de março de 2013 e junho de 2013, deixando de observar que decaiu o direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, como reiteradamente vem decidindo o CONSEF, conforme os Acórdãos CJF N° 0089-12/17, JJF N° 0042-04/17, JJF N° 0052-04.17.

Reporta-se sobre a falta de motivo.

Afirma que falta motivo para a ação fiscal desenvolvida pela autuante, porque exige ICMS por antecipação parcial sobre mercadorias que se destinaram ao uso/consumo do estabelecimento, conforme Notas Fiscais nºs 000.136.061; 000.135.660; 003.364.130 e 003.363.062, em anexo ( Doc. 03), operações canceladas, conforme Notas Fiscais nºs 840; 842; 843 e etc. em anexo (Doc.04), mercadorias devolvidas, conforme Notas Fiscais nºs 002.717; 002847 e etc. em anexo (Doc 05), e principalmente sem considerar o desconto previsto no Decreto nº 13.780/12.

Salienta que prova de tal assertiva, encontra-se nas próprias notas fiscais arroladas pela autuante conforme exemplos que apresenta abaixo:

- mês de abril/2014 - as Notas Fiscais nºs 957, 991, 513, 1001, foram apresentadas com DAES devidamente pagos dentro do prazo regulamentar e com os devidos descontos a que teve direito. Registra que tais notas fiscais tiveram o cálculo de imposto incluído no Auto de Infração, no valor de R\$654,94, que corresponde a parcela dos descontos não concedidos pela autuante, o que culminou no valor mensal total cobrado indevidamente de R\$ 654,94;
- mês de setembro/2014 - as Notas Fiscais nºs 1673, 1678 foram desconsideradas de seu estado de fato, isto é, canceladas, e tiveram o cálculo de imposto incluído no Auto de Infração no valor de R\$1.724,90. E a Nota Fiscal nº 2890, foi apresentada com o DAE devidamente pago dentro do prazo regulamentar com o devido desconto a que teve direito. Esta nota teve o cálculo de imposto incluído na autuação no valor de R\$ 139,95, que corresponde a parcela dos descontos não concedido pela autuante. Acrescenta que isso culminou com o valor mensal total cobrado indevidamente de R\$1.864,85;
- mês outubro/2014 - as Notas Fiscais nºs 2923, 2947, 2968, 2360, 20, 1994, 1280, 3034 foram apresentadas com os DAES devidamente pagos dentro do prazo regulamentar com os devidos descontos a que teve direito. Estas notas tiveram o cálculo de imposto incluído no Auto de Infração no valor de R\$ 1.734,46, que corresponde a parcela dos descontos não concedidos pela autuante, o que culminou no valor mensal total cobrado indevidamente de R\$ 1.734,46.
- mês de janeiro/2015 - as Notas Fiscais nºs 1190, 3314, 3336, foram apresentadas com devidos pagamento dentro do prazo regulamentar e com os devidos descontos a que teve direito. Estas notas tiveram o cálculo de imposto incluído no Auto de Infração, no valor de R\$890,72 que corresponde a parcela dos descontos não concedido pela autuante, o que culminou com o valor mensal total cobrado indevidamente de R\$890;
- mês de fevereiro/2015 - as Notas Fiscais nºs 2139, 632, 2262, 627, 613 foram apresentadas com devidos pagamento dentro do prazo regulamentar e com os devidos descontos a que teve direito. Estas notas tiveram o cálculo de imposto incluído no Auto de Infração no valor de R\$1.610,01 que corresponde a parcela dos descontos não concedido pela autuante, o que culminou no valor mensal total cobrado indevidamente de R\$ 1.610,01;
- mês março/2015 - as Notas Fiscais nºs 1787, 2269, 673, 675,1659,1522 foram apresentadas com devidos pagamento dentro do prazo regulamentar e com os devidos descontos a que teve direito. Estas notas tiveram o cálculo de imposto incluído no auto de infração, no valor de R\$ 1.240,96 que corresponde a parcela dos descontos não concedido pela autuante, o que culminou com o valor mensal total cobrado indevidamente de R\$ 890,72;
- mês de abril/2015 - a Nota Fiscal nº 1151, foi apresentada com devido pagamento dentro do prazo regulamentar e com o devido desconto a que teve direito. Esta nota teve o cálculo de imposto incluído no Auto de Infração no valor de R\$308,21 que corresponde a parcela dos descontos não concedido pela autuante, o que culminou no valor mensal total cobrado indevidamente de R\$ 308,21;
- mês de julho/2015 - as Notas Fiscais nºs 2000, 1903 foram apresentadas com devidos pagamentos dentro do prazo regulamentar e com os devidos descontos a que teve direito. Estas notas tiveram o cálculo de imposto incluído no Auto de Infração no valor de R\$ 428,54

que corresponde a parcela dos descontos não concedido pela autuante, o que culminou no valor mensal total cobrado indevidamente de R\$ 428,54;

- mês de fevereiro/2016 - a Nota Fiscal nº 2706 foi desconsiderada de seu estado de fato, no caso cancelada e teve o cálculo de imposto incluído no Auto de Infração no valor de R\$66,59;
- mês de agosto/2015 - a Nota Fiscal nº 2421 foi desconsiderada de seu estado de fato - CANCELADA- e teve o cálculo de imposto incluído no auto de infração no valor de R\$ 476,99. E as Notas Fiscais nºs 2398, 1267, 2420, 2422, 2426, 537 foram apresentadas com devidos pagamento dentro do prazo regulamentar e com os devidos descontos a que teve direito. Estas notas tiveram o cálculo de imposto incluído no Auto de Infração, no valor de R\$ 1.430,61 que corresponde a parcela dos descontos não concedidos pela autuante, o que culminou no valor mensal total cobrado indevidamente de R\$1.907,61;
- mês setembro/2015 - a Nota Fiscal nº 773 foi apresentada com devido pagamento dentro do prazo regulamentar e com o devido desconto a que teve direito. Esta nota teve o cálculo de imposto incluído no Auto de infração no valor de R\$203,09 que corresponde a parcela dos descontos não concedidos pela autuante, o que culminou com o valor mensal total cobrado indevidamente de R\$ 203,09;
- mês de outubro/2015 - as Notas Fiscais nºs 796, 797, 800, 816, 2023, 862, 863, 2024, 2025 foram apresentadas com devidos pagamento dentro do prazo regulamentar e com os devidos descontos a que teve direito. Estas notas tiveram o cálculo de imposto incluído no Auto de Infração no valor de R\$ 2.279,40 que corresponde a parcela dos descontos não concedidos pela autuante, o que culminou no valor mensal total cobrado indevidamente de R\$ 2.249,40;
- mês de novembro/2015 - a Nota Fiscal nº 2026 foi apresentada com devido pagamento dentro do prazo regulamentar e com o devido desconto a que teve direito. Esta nota teve o cálculo de imposto incluído no Auto de Infração, no valor de R\$ 166,21 que corresponde a parcela dos descontos não concedidos pela autuante, o que culminou no valor mensal total cobrado indevidamente de R\$ 166,21.

Afirma que assim ocorre com as demais notas fiscais constantes do demonstrativo elaborado pela autuante, faltando, desse modo, motivo para se proceder a exigência fiscal constante de tais imputações.

Ressalta que não obstante a empresa no ano de 2015 estar enquadrada como microempresa (doc. 07), fazendo jus ao desconto integral de 60% conforme desconto previsto no RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, a autuante no demonstrativo do Auto de Infração, forneceu equivocadamente o valor de desconto de 20%.

Diz que desse modo, falta motivo para se proceder ao lançamento do crédito tributário, porque o lançamento configura ato de vontade pelo qual o Estado aplica a lei a fato jurídico tributário, determinando situação jurídica individual e concreta. Invoca lição de Seabra Fagundes discorrendo sobre os cinco elementos a considerar no ato administrativo, no caso: a manifestação da vontade, o motivo, o objeto, a finalidade, a forma. Reproduz, ainda, publicação da Editora Forense, em “Comentários ao Código Tributário Nacional”, assim como ensinamento de Hely Lopes Meirelles sobre o tema.

Conclusivamente, diz que não havia motivo para que a autuante lavrasse o Auto de infração, pelo menos no que se relaciona a “suposta” infração que impugna, sendo este o entendimento do Consef conforme decisões ilustrativas constantes do Acórdão JJF Nº 0041-04/14.

Finaliza a peça defensiva requerendo a nulidade do Auto de Infração ou, no mérito, a sua improcedência.

A autuante prestou Informação Fiscal (fls.204 a 220). Esclarece que o autuado foi incluído junto à programação de fiscalização da Inspetoria Fazendária em Seabra, conforme Ordem de Serviço 503.810/18, em razão de solicitação da Central de Operações Estaduais (COE) que expediu o

Mandado de Fiscalização nº 11702130000192-2016918 requerendo “que se cumpra o Mandado de Fiscalização (Ordem de Serviço) relativamente à monitoramento através de Regime Sumário de Apuração do ICMS, conforme Art. 318 do RICMS-BA considerando operação de circulação de mercadorias com viés de risco de sonegação, conforme cópia acostada na presente Informação Fiscal.

Diz que intimou o autuado via DT-e para apresentação de livros e documentos fiscais e, de posse dos livros e documentos apresentados, desenvolveu a ação fiscal, que culminou na lavratura do Auto de Infração em lide.

Primeiramente, salienta que toda a ação fiscal transcorreu em absoluta observância ao Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº. 7.629/99. Neste sentido, reproduz os artigos 26, 28 d referido diploma regulamentar processual.

Diz que desse modo, não procede à alegação defensiva acerca da violação dos princípios da legalidade e da reserva legal. Afirma que não houve ofensa ao princípio da legalidade porque toda a ação fiscal se desenvolveu de acordo com as normas vigentes e, ainda, o lançamento do crédito tributário ocorreu sem que houvesse o cometimento de quaisquer abusos ou prática de alguma conduta incompatível com aquela exigida da autoridade fiscal.

Do mesmo modo, sustenta que não houve ofensa ao princípio do devido processo legal, consagrado na Carta Magna de 1988, no seu artigo 5º, inciso LIV. Lembra que referido princípio garante a todos o direito a um processo com todas as etapas previstas em lei. Diz que os parâmetros fixados pelo legislador foram observados de modo que procedeu de acordo com os preceitos do mesmo, atentando para o fato de que a sua atividade é vinculada e, em sendo assim, necessária é a observância dos dispositivos legais pertinentes ao caso.

Esclarece que a Ordem de Serviço nº 503810/18 (fls. nº 08), instrumento que lhe autorizou a realização da fiscalização, contém sugestão de roteiros de fiscalização a serem desenvolvidos, conforme discriminação que apresenta.

Acrescenta que ao examinar todos os roteiros sugeridos e, de modo especial, o roteiro VERIF-712, Presunção de Omissão de Saída Saldo Credor de Caixa ou falta de Esct. Fiscal, identificou os verdadeiros fatos praticados pelo contribuinte de modo que foi possível obter maior conhecimento das atividades realizadas pelo mesmo.

Registra que a execução do roteiro retro mencionado culminou na lavratura da Notificação Fiscal nº 2322990013/18-0, haja vista que o contribuinte incorreu na infração de suprimento de Caixa de origem não comprovada. Pode-se dizer com isto, que o mesmo auferiu receita superior àquela efetivamente declarada em todos os exercícios verificados, conforme Demonstrativo C - Demonstrativo da Falta de Pagamento do ICMS devido sobre o Faturamento – Simples Nacional (fls. 18 e 19), que fez parte da Notificação Fiscal retro citada, que mencionará mais adiante.

Contesta a alegação defensiva atinente à ocorrência do *bis in idem*. Observa que no âmbito tributário ocorre o *bis in idem* quando o mesmo ente tributante cobra um tributo do mesmo contribuinte sobre o mesmo fato gerador, mais de uma vez. Ou seja, quando a pessoa jurídica de direito público tributa mais de uma vez o mesmo fato jurídico.

Assevera que não houve cobrança do mesmo fato gerador mais de uma vez, antes, foi identificado o recolhimento a menos 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 às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, conforme descrito no Auto de Infração.

No tocante à arguição defensiva referente à ocorrência da decadência no exercício de 2013, ressalta que o primeiro pensamento que vem à mente é que esta se opera em 05 (cinco) anos, contudo, o Código Tributário Nacional em seu art. 173, inciso I, prevê que...

Alega a autuante que a lavratura do Auto de Infração ocorreu em 27/09/2018 e, o crédito tributário

constituído através do mesmo tem como primeira data de ocorrência o dia 31/03/2013. Contando-se 05 anos a partir daí (1º ano: 2014; 2º ano: 2015; 3º ano: 2016; 4º ano 2017 e 5º ano 2018), o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado seria o dia 01/01/2019. Sustenta que assim sendo, não procede a alegação defensiva. Mantém a exigência fiscal apontada no exercício de 2013.

No que tange à alegação defensiva de ausência de motivo, diz que o autuado se confundiu ao alegar que estava enquadrado na condição de microempresa. Portanto, não fazendo jus ao desconto previsto no art. 273 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12.

Explica que o autuado não faz jus ao referido desconto porque além de se encontrar inscrito na condição de Empresa de Pequeno Porte, conforme fl. nº 45 do PAF, auferiu receita superior a R\$360.000,00, limite admitido para microempresa, conforme previsto no art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006 e, ainda, § 1º do art. 16 da mesma Lei Complementar.

Diz que nesse sentido, é possível afirmar que o contribuinte se trata de Empresa de Pequeno Porte porque está inscrito sob esta condição junto ao Cadastro de Contribuintes do ICMS do Estado da Bahia, conforme ele próprio reconheceu e promoveu a respectiva alteração por iniciativa própria em 27/01/2015 (fl. 45) e, ainda, porque auferiu receita superior a R\$360.000,00 no ano-calendário anterior, período utilizado como referência para fins de enquadramento no Simples Nacional, conforme art. 16, § 1º da LC 123/2006. E, ainda, a receita real auferida em 2015 ultrapassa o limite previsto para as microempresas.

Assevera que a existência do motivo da autuação está devidamente comprovada, conforme as seguintes razões: a empresa em 2015 era, de fato, Empresa de Pequeno Porte em razão de haver auferido no ano-calendário anterior receita superior R\$360.000,00; a empresa em 2015 era, de fato, Empresa de Pequeno Porte em razão de estar inscrita sob esta condição junto ao Cadastro do ICMS/BA; a empresa em 2015 era, de fato, Empresa de Pequeno Porte em razão de haver constatado por meio do desenvolvimento do roteiro VERIF-712 - Presunção de Omissão de Saída Saldo Credor de Caixa ou falta de Esct. Fiscal -, que a receita real, que é o somatório da receita declarada com a omitida, da empresa ultrapassou o limite previsto para microempresas, conforme Demonstrativo C - Demonstrativo da Falta de Pagamento do ICMS devido sobre o Faturamento – Simples Nacional (fls. nº 18 e 19).

Consigna que considerando o princípio da razoabilidade e em nome do bom senso, obedeceu ao que reza a LC 123/2006 em seu art. 16, § 1º, não apenas ao desconsiderar o desconto indevidamente utilizado no exercício 2015, mas, também, ao considerá-lo nos demais exercícios quando a empresa estava inscrita sob a condição de EPP e efetuou o recolhimento do imposto como microempresa, usufruindo do desconto previsto no art. 274 porque a receita efetivamente declarada não foi superior ao limite e porque o contribuinte foi apenado por tal prática por meio da Notificação Fiscal nº 2322990013/18-0.

Observa que se fosse sua intenção de agir ao seu livre-arbítrio ou se não tivesse obedecido aos limites impostos pelo legislador ou praticado quaisquer das condutas vedadas ao agente público, que o autuado lhe acusa, ou se tivesse agido sem motivação, certamente desconsideraria o faturamento declarado e, consequentemente, todos os descontos utilizados nos exercícios no qual a empresa estava inscrita como EPP embora não tivesse declarado haver auferido receita superior ao limite previsto para as microempresas.

Salienta que o contribuinte, por descuido, talvez, deixou de promover a devida alteração cadastral, adequando sua condição ao faturamento declarado. Acrescenta que quando executou o roteiro VERIF-712 detectou omissão de receita, de modo que o faturamento declarado não corresponde à realidade. Diz, ainda, que não se valeu de uma falha cometida pelo contribuinte, que foi não manter atualizada a sua situação cadastral perante o Fisco baiano, para prejudicá-lo. Como mencionamos o mesmo já foi penalizado. Jamais procederíamos de tal modo. São levianas e não procedem as acusações do contribuinte.

Destaca que levando em consideração a Lei Complementar nº 123/2006, o autuado não faz jus no exercício de 2015, ao desconto de 60% previsto no art. 273 do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, que prevê tal benefício tão somente às microempresas.

Diz que assim procedeu em obediência à mencionada Lei Complementar. Porém, se utilizasse o art. 273 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, hierarquicamente inferior à Lei Complementar, efetuariam a cobrança da diferença do imposto para todos os exercícios em que a empresa esteve inscrita sob a condição de EPP, isto é, 2015, 2016 e 2017.

Conclusivamente, diz que não procede a alegação defensiva, pois ao desconsiderar o desconto no ano de 2015, procedeu com o devido amparo da Lei Complementar 123/2006 que instituiu o Simples Nacional.

Salienta que o art. 273 do RICMS/BA prevê tal desconto ao contribuinte inscrito na condição de microempresa ensejando a possibilidade de suscitar ambiguidade. Frisa que é cediço que o enquadramento na LC 123/2006 remete ao faturamento e no RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12 no seu art. 273, remete ao Cadastro da SEFAZ.

Registra que em outra ocasião, quando a situação era inversa, tomou a iniciativa de esclarecer a questão quando realizou algumas consultas.

Diz que a DAT/DPF/GEES, por meio da Coordenação do Simples Nacional, respondeu que “[...] a empresa de pequeno porte tem que recolher a Antecipação Parcial **de acordo com a condição cadastral**” (fl. nº 20).

Assinala que para a SAT/DPF/GEESP, mais especificamente, o Gestor do PPF, “[...] **se elas são de fato EPP, acredito que deveria considerá-las como EPP**” (fl. 21).

Acrescenta que a DPF/GEESP respondeu que “*caso as empresas não tenham ultrapassado as faixas de faturamento [...] considera o **faturamento ou as compras***” (fl. 22).

Ressalta que diante da falta de uniformidade, recorreu à DITRI que pacificou: “*o entendimento é que se está comprovado que a empresa realmente era “microempresa”, e se pagou a Antecipação Parcial de forma correta não devemos multar*” (fl. 23).

Se “realmente era microempresa” quer dizer, se auferiu receita inferior a R\$360.000,00. Por analogia, se auferiu receita superior a este valor, deve recolher como EPP. Consigna que no caso específico de tais consultas, tratava-se de contribuinte inscrito como Empresa de Pequeno Porte que auferiu receita inferior a R\$360.000,00 e recolheu o imposto como Microempresa, de acordo com o seu faturamento, ou seja, atentando para a LC 123/2006 e cujo entendimento conclusivo da DITRI foi que a mesma deveria, de fato, recolher de acordo com a condição correspondente ao seu faturamento e não segundo seus dados cadastrais.

Aduz que por tudo isso e considerando a hierarquia das normas, é que entende ser não apenas correto, como justo, o posicionamento da DITRI cujo entendimento é que se deve considerar o que prevê a Lei Complementar nº 123/2006. E assim foi feito. Em 2015, o contribuinte era Empresa de Pequeno Porte e não tinha direito ao desconto de 60% pelas razões expostas.

Diz que assim sendo, mantém a infração cometida no exercício de 2015.

No que concerne à alegação defensiva de que foi concedido indevidamente o desconto de 20%, afirma que tal alegação também não procede.

Observa que o art. 274 do RICMS/BA/12 prevê tal desconto às microempresas, assim como, às empresas de pequeno porte, independentemente da receita bruta. Assim, mantém o referido desconto para as Notas Fiscais em que o imposto foi corretamente calculado e pago no prazo regulamentar.

Quanto às Notas Fiscais que foram objeto de cancelamento informa que foram utilizados os programas da Malha Fiscal PPF/Antecipa e o Extrator de Documentos Fiscais Eletrônicos como ferramentas de auxílio à todos os trabalhos desenvolvidos.

Relativamente ao PPF/Antecipa, salienta que o programa, sinaliza, entre outras informações, as ocorrências de cancelamento ou denegação de Nota Fiscal. Diz que tal não ocorreu para as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 840; 842; 3009; 2706; 1673; 678 e 2421, colacionadas pelo defendente, conforme fls. 100; 101; 105; 110; 134; 135 e 170 dos autos.

Ressalta que o fato trazido pelo defendente muito lhe surpreende porque nas situações em que a Nota Fiscal é objeto de cancelamento o próprio programa sinaliza como o fez para a Nota Fiscal n<sup>o</sup> 347, conforme *print*. Ou seja, o próprio sistema NFENG detecta o cancelamento e o Programa PPF/ANTECIPA apresenta tal informação no campo “OBS”, destinado a observações. Diz que na hipótese de ser falha do programa, houve induzimento ao erro, mas, o fato é de se estranhar e lhe conduz a supor que, talvez, tais cancelamentos ocorreram *a posteriori*. Acrescenta que em nome da prudência e considerando as limitações do seu campo de atuação, pois não dispõe de recursos que permitam comprovar ou não a autenticidade de tais cancelamentos, não lhe resta outra medida senão manifestar-se pela manutenção de tais Notas Fiscais. Salienta que corroborando com sua afirmação, anexou *print* das Notas Fiscais n<sup>os</sup> 840; 3009; 2706; 1673; 1678 e 2421, extraídos do PPF/Antecipa.

Quanto à Nota Fiscal n<sup>o</sup> 842 de 15/03/2013 (fl. 100) informa que esta não fez parte do Auto de Infração. Consigna que conforme anteriormente destacado, o Programa PPF/Antecipa, sinaliza as ocorrências de cancelamento ou denegação de Notas Fiscais. A Nota Fiscal n<sup>o</sup> 842 foi denegada, conforme se vê no *print*, sendo que o próprio programa a lançou como ‘outras’ implicando na exclusão da mesma da cobrança do imposto. Diz que esta última informação respalda sua informação anterior de que o programa sinaliza as ocorrências de cancelamento de Nota Fiscal.

No tocante à Nota Fiscal n<sup>o</sup> 2717 de 14/06/2013, cujas mercadorias nela consignadas foram devolvidas através da Nota Fiscal de entrada do emitente, n<sup>o</sup> 2847, admite que cometeu uma falha. Acrescenta que muito embora o programa apresente a informação quanto ao CFOP da Nota Fiscal, no presente caso a NF tem o CFOP 2201, faz-se necessário buscar no DANFE respectivo a informação acerca da Nota Fiscal a que a devolução se refere. Diz que deixou de proceder esta rotina. Consigna que desse modo, a Nota Fiscal n<sup>o</sup> 2717 deverá ser excluída do Auto de Infração conforme o novo Demonstrativo de Débito e respectivo Resumo elaborados (fl. 29 a 61).

Ressalta que das Notas Fiscais que acobertaram a aquisição de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo n<sup>os</sup> 136061; 136660; 3364130 e 3363062, apontadas pelo autuado, apenas as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 136061 e 3364130 fizeram parte do Auto de Infração e cuja cobrança foi indevida. Registra que excluiu referidas notas fiscais no novo Demonstrativo de Débito que anexou.

Quanto à NF 5670 de 30/06/2015, diz que efetuou indevidamente a cobrança da mesma porque se trata de mercadorias para uso, no caso peças veículos automotores, de modo que procedeu a devida exclusão.

Informa que o contribuinte efetuou recolhimento do valor que entendia ser complementação do imposto recolhido a menos e exigido mediante o presente Auto de Infração referente aos meses 10/2014; 06/2015 e 01/2016 nos dias 12/11/2018 e 13/11/2015, após a lavratura e ciência do mesmo, conforme fl. 26, sendo que o recolhimento realizado no dia 13/11/2015 no valor de R\$ 18,00, refere-se às mercadorias destinadas a uso, conforme Nota Fiscal n<sup>o</sup> 5670, portanto, sendo, indevido o recolhimento. Consigna que tal fez parte do Auto de Infração indevidamente, cuja exclusão foi devidamente efetuada.

Salienta que para tais recolhimentos o autuado poderá solicitar a restituição dos valores pagos, na forma do art. 73 do RPAF.

No tocante à teoria do erro veiculada na peça defensiva, manifesta o entendimento de que os equívocos cometidos são de ordem material, haja vista que dizem respeito a cálculo indevido, de modo que não configuram vício insanável até por que os equívocos cometidos foram devidamente regularizados, conforme o novo Demonstrativo de Débito que elaborou, por ser perfeitamente admissível revisar o lançamento.



Registra que detectou algumas das falhas apontadas pelo autuado após o Auto de Infração ser recepcionado junto ao SLCT, mais precisamente, no momento em que colheu a ciência do contribuinte na unidade fazendária. Diz que comunicou o fato ao mesmo e à administração local que se manifestou por não adotar quaisquer providências acerca do cancelamento e/ou alteração do mesmo. Restou-lhe tão somente comunicar tal decisão ao contribuinte e orientá-lo a exercer o seu direito de defesa (fl. 25).

Quanto aos julgados citados pelo autuado, diz que não tece quaisquer comentários porque tais julgados não guardam quaisquer semelhanças com o presente caso.

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

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame, sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS imputada ao autuado, decorrente de *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 às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado*.

Inicialmente, cumpre consignar que não vislumbro no lançamento de ofício em questão vício ou falha aduzida pelo impugnante, capaz de atingir a sua validade. A conduta infracional imputada ao autuado encontra-se com clareza e objetividade. Claramente se identifica a infração, o sujeito passivo, a base de cálculo, a alíquota aplicada, o montante do débito. O motivo e a motivação se encontram perfeitamente observados e identificados no lançamento. Inexiste a alegada ocorrência do *bis in idem*, haja vista que a acusação fiscal diz respeito a recolhimento a menos do imposto devido. Ou seja, sobre determinado fato gerador ocorrido está se exigindo a diferença do imposto que, no entendimento da Fiscalização é devido pelo autuado. Não está se exigindo o imposto devido por duas vezes para um mesmo fato gerador.

Quanto à alegação defensiva de nulidade do lançamento, em face de a própria autuante ter consignado na Informação Fiscal que detectara algumas das falhas apontadas pelo autuado após o Auto de Infração ser recepcionado junto ao sistema SLCT, mais precisamente, no momento em que colhera a ciência do contribuinte na unidade fazendária, fato que comunicou a “administração local” que se manifestou por não adotar quaisquer providências acerca do cancelamento e/ou alteração do mesmo, restando-lhe tão somente comunicar tal decisão ao contribuinte e orientá-lo a exercer o seu direito de defesa, por certo que não pode prosperar a pretensão defensiva.

Isso porque, as falhas porventura existentes no lançamento válido são objeto de análise e decisão do órgão julgador, podendo, por sua natureza, implicar em nulidade do ato de lançamento ou em conversão do feito em diligência para possível saneamento.

Não acolho, portanto, a nulidade arguida, haja vista que foram observados os princípios que norteiam o processo administrativo fiscal, consoante o art. 2º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, bem com os requisitos exigidos no referido diploma regulamentar processual, especialmente o seu art. 39.

O autuado argui a ocorrência da decadência. Alega que a autuante lhe atribuiu, em setembro de 2018, a prática de infração relativa ao período de março de 2013 e junho de 2013, deixando de observar que decaiu o direito da Fazenda Estadual de constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, como reiteradamente vem decidindo o CONSEF.

A ocorrência da decadência por um longo tempo tornou-se uma matéria tormentosa no âmbito deste CONSEF, haja vista que, invariavelmente, as decisões sempre apontaram no sentido de inoccorrência da decadência, por se considerar a contagem do prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado, com

fundamento no art. 173, I do CTN, e não no prazo previsto no § 4º, do art. 150 do mesmo diploma legal.

Após um detalhado e minucioso estudo sobre a matéria, inclusive a repercussão das autuações nos julgamentos realizados na esfera judicial, notadamente nos tribunais superiores, a Procuradoria Geral do Estado da Bahia/Procuradoria Fiscal, promoveu a uniformização de sua orientação jurídica sobre esse tema, tendo editado o Incidente de Uniformização nº. PGE 2016.194710-0, no qual firmou o entendimento de que: *Conta-se o prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações ou prestações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas.* Foi observado no referido Incidente de Uniformização que, no caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, não se aplicaria a regra do art. 150, § 4º, mas sim do art. 173, I, ambos do CTN.

Por outro lado, quanto à contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que lançamento poderia ter sido efetuado, com fundamento no art. 173, I do CTN, o entendimento firmado apontou no sentido de que conta-se o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando: a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; b) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável; c) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o valor efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

A análise do entendimento manifestado pela PGE/PROFIS, permite concluir que, no caso de Auto de Infração referente a recolhimento a menos do imposto – como no presente caso –, a contagem do prazo decadencial se dá a partir da ocorrência fato gerador, com fundamento no § 4º, do art. 150 do CTN.

No presente caso, considerando que os fatos geradores ocorreram em 31/03/2013 e 30/06/2013, e a ciência do contribuinte se deu em 08/10/2018, efetivamente, ocorreu a decadência desses períodos da autuação, cabendo, desse modo, a exclusão dos valores exigidos atinentes a estes dois meses, no caso R\$1.306,42 e R\$1.136,72, respectivamente, totalizando o valor de R\$2.443,14.

No mérito, relativamente à alegação defensiva de que, não obstante a empresa no ano de 2015 se encontrar enquadrada como microempresa, fazendo jus ao desconto integral de 60%, a autuante no demonstrativo que elaborou aplicou equivocadamente o desconto de 20%, em verdade, não assiste razão ao impugnante, haja vista que, de fato, estava enquadrado na condição de Empresa de Pequeno Porte e não Microempresa.

Conforme explicado pela autuante e consta nos autos, o autuado em 2015 se encontrava inscrito na condição de Empresa de Pequeno Porte, conforme fl. 45 do PAF, tendo auferido receita superior a R\$360.000,00, limite admitido para microempresa, conforme previsto no art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, e § 1º, do artigo 16 da mesma Lei Complementar.

A autuante esclareceu que considerando o princípio da razoabilidade e em nome do bom senso, obedeceu ao que determina a LC 123/2006 em seu art. 16, § 1º, não apenas ao desconsiderar o desconto indevidamente utilizado no exercício 2015, mas, também, ao considerá-lo nos demais exercícios quando a empresa estava inscrita sob a condição de EPP e efetuou o recolhimento do imposto como microempresa, usufruindo do desconto previsto no artigo 274 porque a receita efetivamente declarada não foi superior ao limite e porque o contribuinte foi apenado por tal prática por meio da Notificação Fiscal nº 2322990013/18-0. 12.

Dessa forma, como em 2015, o autuado se enquadrava na condição de Empresa de Pequeno Porte

não fazia jus ao desconto de 60%.

No que concerne à alegação defensiva de que foi concedido indevidamente o desconto de 20%, vejo que também assiste razão a autuante, haja vista que o artigo 274 do RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/12, estabelece o referido desconto tanto às microempresas como às empresas de pequeno porte, independentemente da receita bruta e desde que o imposto seja recolhido no prazo regulamentar.

Quanto à alegação defensiva referente às notas fiscais que foram objeto de cancelamento, no caso as Notas Fiscais nºs 840; 842; 3009; 2706; 1673; 1678 e 2421, colacionadas pelo defendente às fls. 100; 101; 105; 110; 134; 135 e 170 dos autos, assiste razão ao impugnante quanto aos cancelamentos aduzidos.

A consulta realizada pelos Julgadores que compõem esta Junta de Julgamento Fiscal no sistema “Portal da NF-e” s, permitiu constatar o seguinte:

- Nota Fiscal nº. 3009 - foi cancelada conforme consta no referido sistema “Portal da NF-e”. Cabe a exclusão no mês de outubro de 2013 do valor exigido de R\$436,94, referente a esta Nota Fiscal;
- Nota Fiscal nº. 2706 - foi cancelada conforme consta no referido sistema “Portal da NF-e”. Cabe a exclusão no mês de fevereiro de 2016 na totalidade do valor exigido de R\$66,59%, já que neste mês a exigência diz respeito exclusivamente a esta Nota Fiscal, conforme planilha elaborada pela autuante;
- Nota Fiscal nº. 1673 – foi cancelada conforme consta no referido sistema “Portal da NF-e”. Cabe a exclusão no mês de setembro de 2014 do valor exigido de R\$862,45, referente a esta Nota Fiscal;
- Nota Fiscal nº. 1678 - foi cancelada conforme consta no referido sistema “Portal da NF-e”. Cabe a exclusão no mês de setembro de 2014 do valor exigido de R\$862,45, referente a esta Nota Fiscal;
- Nota Fiscal n. 2421 - foi cancelada conforme consta no referido sistema “Portal da NF-e”. Cabe a exclusão no mês de agosto de 2015 do valor exigido de R\$476,98, referente a esta Nota Fiscal.

Quanto à Nota Fiscal nº. 840, independentemente do cancelamento, o período objeto da autuação, no caso março de 2013, foi alcançado pela decadência, descabendo, desse modo, a exigência.

No tocante à Nota Fiscal nº 842 de 15/03/2013 (fl. 100), assiste razão a autuante quando diz que não foi arrolada na autuação.

Relativamente à Nota Fiscal nº 2717 de 14/06/2013, a autuante acertadamente excluiu da autuação em razão de as mercadorias terem sido devolvidas por meio da Nota Fiscal de Entrada nº 2847.

No tocante à alegação defensiva, atinente às Notas Fiscais que acobertaram a aquisição de mercadorias destinadas a uso e/ou consumo nºs 136061; 136660; 3364130 e 3363062, conforme esclarecido pela autuante, apenas as Notas Fiscais nºs 136061 e 3364130 foram arroladas na autuação, razão pela qual excluiu referidas notas fiscais no novo Demonstrativo de Débito que elaborou.

Quanto à Nota Fiscal nº 5670 de 30/06/2015, a autuante esclareceu que arrolou indevidamente na autuação, haja vista que se trata de mercadorias para uso, no caso peças veículos automotores, de modo que procedeu a devida exclusão.

Acolho as correções e ajustes realizados pela autuante na Informação Fiscal, que resultaram na redução do valor do ICMS exigido para R\$17.268,07, conforme novos demonstrativos que elaborou acostados às fls. 263/264.

Contudo, com a exclusão a exclusão do valor de R\$2.443,14 referente aos períodos alcançados pela decadência, no caso 31/03/2013 e 30/06/2013 e a exclusão do valor de R\$2.066,00 referente às

Notas Fiscais cujos cancelamentos restaram comprovados, a infração é parcialmente procedente no valor de R\$12.649,72, conforme demonstrativo de débito abaixo:

Data de Ocorrência	ICMS devido (R\$)
31/10/2013	866,85
30/04/2014	654,94
30/09/2014	233,24
31/10/2014	2.016,91
31/01/2015	890,72
28/02/2015	1.610,01
31/03/2015	1.240,96
30/04/2015	308,22
31/07/2015	428,54
31/08/2015	1.430,63
30/09/2015	203,09
31/10/2015	2.279,40
30/11/2015	166,21
31/01/2016	320,02
<b>TOTAL</b>	<b>12.649,74</b>

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232299.0003/18-4**, lavrado contra **FRANCISCO FABIANO SAMPAIO BARRETO - EPP**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$12.649,72**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, cabendo homologação do pagamento efetuado pelo autuado.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de março de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA – JULGADOR