

**A. I. Nº** - 298950.0004/18-8  
**AUTUADO** - CASA DE COURO SANTA RITA LTDA.  
**AUTUANTE** - DENNIS ALVIM ALVES SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 25/07/2019

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0093-05/19**

**EMENTA: ICMS. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. a) SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Acolhida a decadência para os fatos geradores ocorridos em janeiro a setembro de 2013. Infração 1 subsistente em parte. **b) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL.** Infração 2 reconhecida. **c) DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIOR.** Infração 3 reconhecida. **2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS.** Infração 4 reconhecida. **3. RECOLHIMENTO A MENOR. a) DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR DO IMPOSTO RECOLHIDO E O INFORMADO EM DOCUMENTOS E LIVROS FISCAIS.** Infração 5 reconhecida. **b) ERRO NA APURAÇÃO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO.** Infração 6 reconhecida. **4. MULTA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO.** Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao ICMS não antecipado em multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96. Acolhida a decadência para os fatos geradores ocorridos em janeiro a setembro de 2013. Infrações 7 e 8 subsistente em parte. **5. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTRADA DE MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS.** Infração 9 reconhecida. Não acolhida a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 17/09/2018, para exigir crédito tributário no valor de R\$119.946,57 em decorrência das seguintes irregularidades:

**INFRAÇÃO 1 - (01.02.06):** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária, no valor de R\$19.682,64 no período de janeiro a dezembro de 2013 e 2014, com multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”;

**INFRAÇÃO 2 - (01.02.40):** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento(s) fiscal(is), no valor de R\$42,58, no período de março a junho de 2013, com multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”;

**INFRAÇÃO 3 - (01.02.41):** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de

destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is), no valor de R\$3.037,55, no período de abril, junho a dezembro de 2013, janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2014, com multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”;

INFRAÇÃO 4 - (02.01.02): Deixou de recolher, no(s) prazo (s) regulamentar(es), ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, no valor de R\$5.008,37, no período de agosto a outubro de 2013 e fevereiro de 2014, com multa de 100%, prevista no art. 42, III;

INFRAÇÃO 5 - (03.01.04): O contribuinte recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos, no valor de R\$195,50, no período de janeiro de 2014, com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “b”;

INFRAÇÃO 6 - (03.02.04): Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, no valor de R\$86,45, no período de abril de 2013 e janeiro de 2014, com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”;

INFRAÇÃO 7 - (07.15.03): 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, no valor de R\$19.670,77, no mês de junho de 2013, com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”;

INFRAÇÃO 8 - (07.15.05): Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga 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, no valor de R\$69.438,68, no período de janeiro a maio, agosto a dezembro de 2013, janeiro, março, maio a outubro de 2014, com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”;

INFRAÇÃO 9 - (16.02.02): Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal, no valor de R\$2.684,03, no período de janeiro a dezembro de 2013, fevereiro, março, maio a outubro e dezembro de 2014, com multa de 60%, prevista no art. 42, XI;

O representante do autuado apresenta defesa de fls. 40/63, inicialmente relata quanto à tempestividade e descreve as infrações.

Alega decadência dos créditos tributários correspondentes aos fatos geradores ocorrido entre janeiro a setembro de 2013.

Assinala que o ICMS é uma espécie de tributo que se sujeita ao lançamento por homologação, em relação ao qual a legislação tributária atribui ao sujeito passivo o dever de apurar e antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional-CTN.

Destaca que no §4º do mesmo dispositivo citado, estabelece qual prazo deve ser respeitado pela autoridade fazendária para a homologação do procedimento de constituição do crédito tributário empreendido pelo contribuinte e o respectivo pagamento.

Sustenta que tributo sujeito ao lançamento por homologação, dispõe o Fisco do prazo de 05 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência dos respectivos fatos geradores, para analisar os procedimentos adotados pelos contribuintes, promovendo lançamentos suplementares, se for o caso, a teor do artigo 150, § 4º do CTN. Caso tal prazo quinquenal transcorra sem qualquer manifestação da autoridade fazendária, perecerá seu direito de efetuar o lançamento, restando tacitamente homologadas as apurações efetuadas pelo contribuinte, bem como os recolhimentos e créditos por ele declarados. Cita entendimento de Leandro Paulsen (PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p.1.229) e entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça-STJ

(REsp 1650765/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 18/04/2017; STJ. Segunda Turma. Agr no AResp n. 42.691/GO. Min. Rel. Herman Benjamin. DJ. 23.02.2012).

Salienta que tendo o contribuinte efetuado recolhimentos relativos a fatos geradores ocorridos entre janeiro e setembro de 2013, não poderia o Fisco estadual exigir supostas diferenças de imposto e impor multa punitiva vinculada a estes fatos, em 02/10/2018, quando já expirado o prazo de que dispunha para se pronunciar acerca do procedimento adotado pelo contribuinte, conforme o art. 150, §4º CTN.

Ressalta que o prazo decadencial, no caso em questão, não se rege pelo inciso I do artigo 173 do CTN, tendo em vista que não ocorreu dolo, fraude ou simulação, tendo a Impugnante recolhido todo o imposto que entendia ser devido no período autuado. Reproduz o artigo 107-B, §5º do Código Tributário da Bahia-COTEB, que vigorou na época dos fatos geradores até ser revogado pela Lei nº 13.199, de 28/11/14.

Nota-se na leitura, que o *codex* Estadual tentava dar regulamentação diversa no tocante ao termo *a quo* da decadência nos casos de lançamento por homologação. Ocorre que tal tentativa não é passível de aceitação, por faltar-lhe fundamento legal permissivo, senão vejamos.

Esclarece que o artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal estabelece que é matéria reservada à lei complementar o estabelecimento de normas gerais, notadamente as que legislam sobre “*obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”. Postula que a previsão no COTEB, a contagem da decadência deverá ocorrer nos termos do CTN, em razão da previsão constitucional acerca da necessidade de lei complementar para regular o tema. Com isso, o artigo da lei estadual não poderá ser aplicado face à sua flagrante inconstitucionalidade. Cita explanação de Leandro Paulsen (PAULSEN. Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11ª Edição. Porto Alegre, Editora Livraria do Advogado, 2009, p. 190).

Discorre que o STF, editou a Súmula Vinculante nº 08, determinando a aplicação do prazo decadencial instituído pelo CTN, para as contribuições devidas à Seguridade Social (*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário*), sendo que o fundamento da decisão foi que lei ordinária não pode dispor sobre prazos de decadência e prescrição de tributo, questões reservadas à lei complementar, devendo o CTN prevalecer em desfavor de qualquer outra orientação normativa.

Notou que este também é o entendimento da Procuradoria da Fazenda do Estado da Bahia, que se manifestou através do Despacho PGE 2011406981-0 pela contagem do prazo decadencial à luz do §4º, do art. 150 do CTN, recomendando, inclusive, a elaboração de projeto de lei para alterar a regra contida no COTEB. Por esta razão é que foi editada a Lei nº 13.199/14, que expressamente revogou o § 5º, do artigo 107-B do COTEB, caindo por terra, em caráter definitivo, o entendimento do Estado da Bahia no sentido de adotar o 1º dia do exercício financeiro subsequente ao da ocorrência do fato gerador para início do cômputo do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Disse que após a revogação do artigo 107-B, §5º do COTEB, remanesceram discussões acerca da aplicabilidade da regra do §4º, do art. 150 do CTN no caso concreto. Questionava-se a partir de quando e em quais casos este entendimento deveria ser adotado pela SEFAZ e pela PGE: se somente nos processos iniciados após a revogação do artigo 107-B, §5º do COTEB ou também naqueles iniciados antes desta revogação. Para dirimir este conflito, sobreveio o Procedimento de Uniformização de Jurisprudência PROCESSO nº PGE2016194710-0 que consignou a orientação abaixo, a ser seguida por todos os representantes do Estado da Bahia: “*Reconhecer a procedência do pedido e abster-se de recorrer, nos processos relativos a autos de infração lavrados quando verificada a existência de operação declarada com pagamento integral ou parcial, sem ocorrência de dolo, fraude ou simulação, relativos a fatos geradores posteriores a 12 de junho de 2008 (Súmula vinculante STF n. 08, pelos motivos determinantes), devendo ser aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN (prazo decadencial contado a partir da ocorrência do fato gerador)*;

Nota ainda, que a própria Procuradoria do Estado da Bahia orienta seus representantes a se absterem de recorrer dos processos relativos a Autos de Infração lavrados: (i) quando verificada a existência de operação declarada com pagamento integral ou parcial; (ii) sem a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e (iii) relativos a fatos geradores posteriores a 12/06/2008.

Assevera que considerando os fatos objetos da presente autuação indicam operação declarada com pagamento integral (na visão da Impugnante) ou parcial (na equivocada visão do Fisco estadual), com evidente ausência de dolo, fraude ou simulação, relativos a fatos geradores ocorridos entre janeiro de dezembro de 2012, não resta dúvida quanto à aplicabilidade do §4º do artigo 150, CTN ao caso concreto, de acordo com o entendimento do órgão de representação jurídica do Estado da Bahia.

Ressalta que o citado Procedimento de Uniformização de Jurisprudência já vem sendo aplicado pelas Câmaras de Julgamento do E. Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (Acórdão JJF nº 0223-01/17 - Auto de Infração nº 2070900001145. Conselheiro Relator Rubens Moutinho dos Santos. 4ª Junta de Julgamento, julgado em 18/12/2017).

Protesta pelo reconhecimento da decadência dos créditos tributários de multa vinculada os fatos geradores ocorridos entre janeiro e setembro de 2013, face aos fatos e fundamentos jurídicos acima demonstrados.

Alega quanto à infração 1, em relação às glosas indevidas de créditos relativo às operações com ST, que o procedimento adotado pela autoridade fiscal não está adequado. Acosta tabela de demonstração das aquisições objeto de glosa, fl. 50. Diz que estes produtos foram adquiridos dos seguintes fornecedores, com as seguintes CSTs, demonstrada na tabela de fl. 51.

Pontua que nem sequer é mencionado o dispositivo que enquadra as mercadorias na ST, portanto, não foi possível aferir se o enquadramento atende ao disposto na legislação ou não. Eis um primeiro equívoco cometido pela autoridade fiscal que indiretamente cerceia o direito de defesa.

Afirma que, pela descrição e NCM das mercadorias, tratam-se de produtos enquadrados no Protocolo nº 104/2009, que “dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno”. Não é possível ter certeza, entretanto, porque no rol dos itens listados no anexo “Crédito indevido - Mercadorias com ICMS substituído - Lista de notas fiscais/itens” há mercadorias como “cola” (NCM 35.06), que desde 2010 não integra o referido protocolo, e “travesseiro” (NCM 94.06), que nunca o integrou.

Discorre que, para que a defesa seja realizada da forma correta, e com a plenitude desejada, requer a impugnante que a autoridade fiscal se manifeste e indique, para cada um dos itens listados no demonstrativo acima citado, qual protocolo ou convênio ICMS que trata da Substituição Tributária pretende enquadrar a mercadoria, justificando assim porque pretende que o contribuinte estorne o crédito correspondente. No entanto, não é o único ponto que pretende aqui levantar. A partir dos resumos acima preparados, e das análises dos anexos, o contribuinte vem apresentar os erros cometidos pela autoridade fiscal na lavratura do presente auto de infração que, conforme se verá, inviabilizam o presente processo.

Chama atenção para o fato de que as mercadorias objeto de autuação foram adquiridas de estados diversos, com CST 00 e 10. Nos parágrafos abaixo, trata separadamente de cada CST, demonstrando ser incabível a glosa dos créditos:

a) MERCADORIAS REMETIDAS COM CST 00 (TRIBUTADA INTEGRALMENTE) – reproduz a cláusula primeira do Protocolo ICMS 104/2009. Assevera que a responsabilidade pelo pagamento do imposto é do remetente da mercadoria. Neste caso, a obrigação do remetente não foi cumprida, uma vez que, sendo realizadas com CST 00, para “tributado integralmente” – é o caso das notas fiscais de transferência (ver anexo Doc. 01) – o ICMS/ST não fora calculado e nem destacado, restando desatendida a legislação em epígrafe.

Explana que a autoridade fiscal entendeu – ao seu ver, incorretamente – que nestas situações o

crédito seria indevido, com base no artigo 97, do RICMS/1997 e do art. 290 do RICMS/2012. Verifica que a vedação ao uso do crédito só ocorre quando a operação tiver sido realizada com ST, o que não se verificou na hipótese das notas fiscais de transferência acima relacionadas, uma vez que, desde a entrada, as mercadorias tiveram tratamento tributário de uma operação normal, não sujeita a ST.

Destaca que as operações foram realizadas com crédito na entrada e com débito na saída, perfazendo, assim, o total do imposto devido ao Estado. Apenas é que, nesta situação, o imposto que deveria ter sido antecipado (ou seja, o recolhimento integral deveria ter ocorrido na entrada da mercadoria) acabou, em função do desatendimento da regra de ST, sendo postergado para o momento da saída da mercadoria. Colaciona o quadro que demonstra que a quase totalidade das operações de saída do contribuinte são realizadas com débito do ICMS, fl. 53.

Afirma que as saídas não tributadas, que correspondem a apenas 4% do total das operações realizadas nos anos de 2013 e 2014, correspondem a saídas com CFOP que não são sujeitos ao ICMS, fl. 54. Acrescenta que do ponto de vista da carga tributária, seria completamente inadequado promover a glosa dos créditos, porque disso decorreria recolhimento a maior do imposto (enriquecimento ilícito do estado).

Explica que como antecipação do recolhimento de tributos, os pilares da substituição tributária foram instituídos pelo artigo 6º da Lei Complementar nº 87/1996, em conjunto com o art. 150, §7º, da CF, onde estas regras foram, posteriormente, ajustadas e melhor regulamentadas pelas legislações estaduais e protocolos entre os estados.

Salienta que o principal argumento para instituição da referida sistemática de recolhimento do ICMS está baseado na possibilidade de simplificação da fiscalização e pagamento do imposto. Isto porque o ICMS presente em toda a cadeia produtiva (que envolve, normalmente, o industrial, o atacadista e o varejista) fica concentrado em um só contribuinte (via de regra, a indústria), para o qual se voltará o holofote do ente tributante. Assim, quando é prevista a incidência da regra da substituição tributária, o que ocorre é a antecipação do pagamento do ICMS que seria recolhido em toda a cadeia produtiva. Por exemplo: a indústria pagaria o imposto devido entre ela e o atacadista, bem como todos os outros fatos geradores seguintes, considerando uma base de cálculo estimada/presumida. O valor presumido do produto é estabelecido pelas fazendas estaduais através de pesquisas de mercado, que determinam assim as Margens de Valor Agregado (MVA) a serem aplicadas às operações.

Nota que não se tratam de rubricas diferentes, ou de tributos diferentes: é o mesmo imposto, apurado por uma sistemática distinta, em que o contribuinte, ou seja, a pessoa que pratica a operação, é substituído por outra, e o imposto que seria devido pelo contribuinte de fato passa a ser de responsabilidade de outra pessoa, o contribuinte substituto. Ao final da cadeia, o imposto que se pretende é o mesmo – nem a mais, nem a menos – só que na substituição tributária existe um efeito caixa (recebimento antecipado do tributo) e um efeito prático na fiscalização, que se resume a um só contribuinte, normalmente o fabricante ou importador. Desta maneira, o resultado econômico da arrecadação independe da técnica adotada – conta corrente fiscal ou substituição tributária – como se pode observar do quadro demonstrativo de fl. 55.

Assim, mesmo que a técnica da ST seja indevidamente desprezada, se foi adotada com regularidade a técnica da conta corrente fiscal, como se trata do caso dos autos, o mesmo resultado econômico será obtido, não sendo adequada a glosa de créditos fiscais, uma vez que isso claramente afetará a carga tributária da operação para aumentá-la injustificadamente, e sem fundamento em lei. Constitui, verdadeiramente, um locupletamento sem causa.

Conclui que o contribuinte agiu em conformidade com o disposto no artigo 309 do RICMS/2012, que garante ao contribuinte o direito ao crédito nas compras de mercadorias para a revenda.

Reafirma que não há que se falar em creditamento indevido do imposto nas entradas de produtos com CST 00, não se aplicando os artigos 97 do RICMS/1997 e 290 do RICMS/2012, conforme acima

demonstrado.

B) AQUISIÇÕES COM CST 10 – Ao compulsar as notas fiscais emitidas pelos principais fornecedores, tais como a COUSELO, SÃO CARLOS, AMAZONAS, SUGESTÕES e INCOMETAL (amostragem de notas poderá ser consultada no Doc. 02), observou que estas empresas destacavam o valor do ICMS/ST em suas notas fiscais de saída, ou seja, tratam-se de documentos emitidos com CST/ICMS “10”. Ainda assim, nota que o contribuinte autuado de fato utilizou crédito do ICMS normal destacado nestas NF.

Esclarece que as situações nem sempre são o que parecem. No caso do contribuinte, as saídas também eram realizadas com débito do imposto. Vejam que, a rigor, o ICMS para a mesma operação estava sendo recolhido duas vezes – uma por antecipação, por iniciativa do remetente, cumprindo o disposto na legislação sobre a substituição tributária – e a segunda, por iniciativa do próprio contribuinte, que apropriava os créditos nas entradas E APRESENTAVA AS OPERAÇÕES A DÉBITO NAS SAÍDAS.

Assinala que cerca de 96% das operações praticadas pela impugnante nos anos de 2013 e 2014 foram submetidas à tributação, o que é indicativo de pagamento a maior do tributo, ensejando restituição. Neste caso, se for determinado o estorno do crédito, é justo e adequado que esta Colenda Turma determine também o estorno do débito correspondente, já que as operações praticadas com CST 10 já tiveram seu ICMS recolhido por antecipação, sendo cabível o ESTORNO POR COMPLETO DA OPERAÇÃO (crédito e débito) erroneamente praticada pelo contribuinte (em seu desfavor, diga-se) e não pela metade, como pretende o fisco no presente Auto de Infração. Portanto, não há que se falar em crédito indevido, mas em recolhimento a maior de ICMS, recolhimento em duplicidade, pagamento indevido ou a maior, oponível ao Estado em relação aos mesmos fatos geradores apresentados na infração.

Aduz que o estorno do crédito nas operações somente se justifica se também forem estornados os débitos, restituindo-se ao contribuinte as parcelas de imposto pagas a maior, de forma que o Estado mantenha apenas o que já foi arrecadado pela via da substituição tributária, por antecipação. Pretender glosar os créditos sem ajustar os débitos é uma rogativa absurda, indevida e injusta, porque impõe ao contribuinte a pior situação de todas: suportar o ônus da ST embutida no preço de aquisição, e o pagamento do tributo integral sobre as saídas, sem direito ao aproveitamento dos créditos.

Ainda que se considere a infração cometida, em primeira mão, pelo contribuinte remetente da mercadoria, e sem segunda, pelo indevido creditamento efetuado nas operações autuadas, é certo que (i) houve recolhimento em duplicidade do ICMS devido, a um, através da sistemática normal de apuração (conta corrente fiscal), e, a dois, através da sistemática da ST; (ii) a exigência do estorno do crédito pelo fisco é absurda, incabível e representa mesmo um enriquecimento ilícito do Estado, que, se levada a efeito por este C. Órgão julgador, conferirá à Impugnante o direito à repetição do tributo recolhido indevidamente ou a maior.

Sustenta que é indevida a cobrança do ICMS no caso concreto, devendo a autuação ser integralmente cancelada.

Alega impossibilidade de cumular a multa aplicada no Auto de Infração nº 2989500005/18-4, com a multa pela suposta ausência de recolhimento da antecipação parcial (infrações 07 e 08).

Declara que teve contra si lavrado Auto de Infração nº 2989500005/18-4, em razão de omissões de entradas e saídas no levantamento dos estoques, com aplicação de multa correspondente a 100% do valor das operações, com base no artigo 42, III da Lei nº 7.014/1996. Disse que através da interpretação do art. 42, II, “d”, §1º para os casos de falta de pagamento ou recolhimento, seja por erro de cálculo ou escrituração, aproveitamento indevido de créditos, descompasso entre declaração e pagamento, falta de retenção ou qualquer outra hipótese em que não haja dolo, seria cabível a multa de ofício no percentual de 60%. Pontua que a multa prevista no inciso II do *caput* seria aplicada isoladamente, no caso de o tributo devido no período ser recolhido

espontaneamente, não mencionando a hipótese de sua cumulação com qualquer outra multa prevista no mesmo artigo 42.

Explica que se a antecipação deixa de ser recolhida, mas o tributo apurado em relação ao mês foi apurado e recolhido pelo contribuinte, não há descumprimento de obrigação principal, convertendo-se a multa em punição pela falta de cumprimento de um dever acessório, meramente instrumental. A rigor, o §1º do artigo 42 não traz uma nova hipótese de cabimento de multa, mas tão somente forma de exigibilidade isolada da multa prevista no *caput*, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal, por sua vez, no mesmo sentido deste entendimento, o §5º do mesmo artigo admite que a multa pelo descumprimento da obrigação principal deve absorver, em homenagem ao princípio da consunção, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória. Logo, a chamada multa isolada prevista no artigo 42, II e §1º apenas serve aos casos em que não possa ser exigida a multa juntamente com o tributo devido.

Afirma que precisa ser considerado em conjunto, os lançamentos efetuados nos dois autos de infração lavrados (2989500005/18-4, infração única) e o presente (2989500004/18-8, infrações 07 e 08), porque há aqui duplamente a cobrança da multa isolada com a multa aplicada de ofício pelo suposto recolhimento insuficiente do ICMS (apurado no levantamento dos estoques), sendo a primeira uma “infração-meio”, que, no caso de ocorrência a segunda (a infração-fim), é imediatamente por esta absorvida, pelo que requer, desde já, o cancelamento integral das infrações 07 e 08.

Requer a apreciação desde órgão da aplicação do disposto no §7º do artigo 42, para cancelar as multas impostas, considerando não ter ocorrido dolo ou fraude porque:

- Não houve ausência total de recolhimento (observe que os valores lançados tratam-se de diferenças no cálculo da antecipação parcial, derivadas de divergências no entendimento e aplicação da legislação entre as partes, e não da má-fé do contribuinte;
- Os tributos apurados são, em regra, declarados e pagos. Eventuais diferenças, mais uma vez, decorrem de erros na aplicação de uma vasta gama de legislação e de uma pesada carga de trabalho imposta pelas inúmeras obrigações tributárias a que fica sujeito qualquer contribuinte no Brasil;
- Complementações de ICMS julgadas aplicáveis já foram cobradas em outras rubricas deste mesmo auto de infração e do auto nº 2989500005/18-4, com cobrança de multa de ofício, constituindo mais esta imposição uma cobrança injustificada e desnecessária.

Alega erros de cálculo na antecipação parcial (infrações 07 e 08). Menciona que a autoridade fiscal, ao proceder ao levantamento das operações de entrada sujeitas ao disposto no artigo 12-A da Lei nº 7.014/1996, não procedeu à redução dos valores correspondentes às devoluções de compra (CFOP 6.202) e de transferências (CFOP 6.152, nos retornos de mercadorias à matriz e com destino a outros estabelecimentos da empresa, situados em outros estados da Federação), uma vez que estes produtos não foram efetivamente comercializados no estabelecimento autuado.

Encerrado o exercício sem que a antecipação parcial tivesse sido recolhida, não faz sentido cobrar multa equivalente a 60% de uma mercadoria que sequer foi efetivamente comercializada no estabelecimento.

Explica que somando todas entradas com CFOP 2.102 (compra para comercialização), 2.152 (transferências para comercialização) e abatendo, destas, os valores das operações praticadas com CFOP 6.202 (devoluções de compra para comercialização) e CFOP 6.152 (transferências para comercialização), podemos calcular com valor de multa bastante inferior, conforme quadro de fl. 61.

Nota-se no quadro indicado que nos meses de julho e novembro de 2013 houve recolhimento a maior da antecipação parcial e a impugnante requer, desde já, o abatimento dos valores pagos a

maior, em caso de manutenção desta infração por esta Colenda Turma (o que, pelas razões indicadas na seção acima, não acredita a impugnante), para que o valor original da infração seja reduzido de R\$ 89.109,44 para R\$ 60.001,63.

Sustenta que as informações do quadro acima poderão ser consultadas detalhadamente em planilha anexa (Doc. 03) disponibilizada em formato .xlsx (excel).

Pede e requer:

- que seja reconhecida a decadência do direito do Fisco de lançar os créditos tributários relativos aos períodos de janeiro a setembro de 2013;
- que seja acolhida a exclusão dos valores lançados até setembro/2013, consequentemente, o cancelamento das infrações 01, 07 e 08;
- que seja aplicada o §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/1996, considerando não ter havido dolo ou fraude e a circunstância da lavratura do Auto de Infração nº 2989500005/18-4, com aplicação de multa de 100% sobre o valor das mesmas operações.
- sucessivamente, na remota hipótese de serem mantidos os lançamentos relativos à antecipação, que eles sejam ajustados de R\$ 89.109,44 para R\$ 60.001,63, em conformidade com os cálculos apresentados.
- que seja realizada diligências fiscais para constatação dos fatos alegados e análise dos documentos colacionados, nos termos dos artigos 123, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99.
- que todas as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas em nome dos patronos da causa, no endereço Alameda Salvador, nº 1057, Cond. Edifício Salvador Shopping Business, Torre Europa, Sala 105, Caminho das Árvores, Salvador – BA, CEP 41.820-790.

Na informação fiscal, fls. 86/90, preliminarmente, o autuante informa que todo o trabalho foi baseado na EFD (Escrituração Fiscal Digital) do contribuinte, nas notas fiscais eletrônicas recebidas/emitidas e nas informações constantes dos sistemas da SEFAZ/BA. Ressalta que os livros e documentos válidos são os constantes na escrituração fiscal digital, conforme preceitua o §1º, do art 247 do RICMS/BA-2012.

Com relação à alegação de decadência dos meses de janeiro a setembro, onde o contribuinte solicita a decadência dos créditos tributários correspondentes aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e setembro/2013, temos a informar que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme §4º, do Art. 150, c/c Inc. I, do Art. 173 do CTN. Portanto, se não houve pagamento ou se o pagamento foi a menor vai para a regra geral, pois se não pagou não há o que homologar, caindo assim na regra do art. 173,1 do CTN.

Quanto à reclamação de glosa de crédito – infração 1, informa que trata-se de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS de mercadorias listadas no Anexo I do RICMS-BA/2012, conforme Art. 289. Não há porque falar em cerceamento no direito de defesa, pois o RICMS/2012 e seus anexos estão disponibilizados no site da SEFAZ: <http://www.sefaz.ba.aov.br/>.

Sobre a defesa quanto à impossibilidade de acumular a multa aplicada nas infrações 7 e 8, esclarece que são infrações diferentes, a aplicação da multa estão devidamente enquadradas no Art. 12-A da Lei nº 7.014/96 e trata-se especificamente da antecipação parcial que não tem sua tributação encerrada, não sendo comparável a cobrança no Auto de Infração nº 2989500005/18-4 que é sobre omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Sustenta que não há erro de cálculo, visto que conforme o Art. 12-A será exigida antecipação parcial nas aquisições interestaduais, inclusive a título de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

Conclui que procedeu dentro das normas de Auditoria, reafirma o trabalho executado e solicita que o mesmo seja julgado totalmente Procedente.

Em manifestação o contribuinte, fl. 96, apresenta réplica à informação fiscal e reitera a Improcedência do Auto de Infração com base nas considerações aduzidas na impugnação.

O autuante, fls. 105/106, ratifica a informação prestada, fls. 86/91, tendo em vista que o defendente não trouxe novos argumentos que pudessem modificar o Auto de Infração, sendo que a peça manifestativa ratificou as considerações apresentadas. Conclui e opina pela Procedência do Auto de Infração.

Nas fl. 109/112, constam extratos de pagamentos das infrações 2, 3, 4, 5, 6 e 9, no valor de R\$11.094,16.

## VOTO

Inicialmente nego o pedido de diligência, formulado pelo defendente, haja vista que os elementos constantes do PAF são suficientes para a formação do meu juízo de valor acerca da lide, assim como, em razão do fato de que não foram trazidos documentos que embasem a necessidade da sua realização, nos termos do Art. 147, I, “a”, “b” do RAPF, Decreto nº 7.629/99.

Destaco que o Auto de Infração em análise, obedeceu às regras atinentes ao Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, Aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, especificamente as ditadas no Cap. III, “Do Auto de Infração”, Arts. 38 a 47, contêm a qualificação do autuado, a descrição dos fatos considerados infrações de obrigação tributária principal, o demonstrativo de débito tributário, com a data de ocorrência dos fatos geradores do imposto exigível, e outros detalhes necessários para o perfeito entendimento da acusação fiscal.

Percebe-se que a descrição fática é suficiente para o entendimento das imputações que estão sendo feitas ao contribuinte, de forma clara e com a indicação de dispositivos legais dados como infringidos, o que permitiu o conhecimento da acusação fiscal e a apresentação da impugnação por parte do sujeito passivo. Dessa forma não acolho a preliminar de nulidade quanto à suposta afronta aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa do contraditório e da segurança jurídica, pelas razões que analiso, haja vista até o presente momento todos esses princípios foram observados e o contribuinte participou ativamente da lide e teve conhecimento de todos os atos processuais, os quais foram fornecidos os prazos legais para que pudesse se manifestar, querendo.

Desse modo, o contribuinte foi cientificado do teor das acusações, que estão descritas de forma clara e objetiva, recebeu demonstrativos que contêm diversas informações, tais como data, número do documento, código e descrição do produto, base de cálculo, e tudo o necessário para a demonstração das infrações.

Rejeito as preliminares de nulidade trazidas pelo defendente e passo à análise do mérito da autuação.

Contudo, reclamou o defendente que infrações estariam sendo cobradas em duplicidade, com o mesmo fato gerador, o que implicaria em bis in idem. Este argumento não encontra razão de ser, haja vista que as infrações são autônomas, têm fundamentação distintas, como passamos a analisar de per si.

O sujeito passivo invoca o instituto da decadência quanto aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a setembro de 2013, posto que o Auto de Infração fora lavrado em 17/09/2018 e o contribuinte cientificado em 02/10/18, com base no Art. 150, § 4º do CTN: “*Se a lei não fixar prazo*

*à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Abarcando esse entendimento quanto ao lançamento por homologação, de que se constitui a natureza do ICMS, A Procuradoria Geral do Estado, em Incidente de Uniformização Nº 2016.194710-0, pronunciou-se no sentido de que é neste prazo, de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, que o Fisco deve promover a fiscalização e analisar o pagamento efetuado pelo contribuinte. Caso não o faça, decorridos o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença, sendo que o marco é a contagem de cinco anos, retroagindo da data da ciência do Auto de Infração ao contribuinte, que no presente caso ocorreu em 02/10/2018.

Portanto, os fatos geradores anteriores a cinco anos desta data, foram alcançados pela decadência, perdendo a Fazenda Pública o direito de constituí-los, ou seja, os fatos geradores de janeiro a setembro de 2013.

Analisaremos, por ocasião da apreciação do mérito de cada infração, a ocorrência ou não do instituto da decadência.

No mérito destaco que o sujeito passivo reconheceu o cometimento das infrações 2, 3, 4, 5, 6, e 9, em sua totalidade, conforme Extratos do SIGAT, de fls. 109/112 do PAF. Ficam mantidas.

No que concerne à infração 01, relativa à Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária, no valor de R\$19.682,64 no período de janeiro a dezembro de 2013 e 2014, com multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”; os demonstrativos da infração encontram-se no CD-mídia de fl. 34. Nele podemos visualizar o CFOP, UF, Numero do documento fiscal, chave NF-e, código, descrição da mercadoria, NCM, valor base de cálculo do ICMS, e valor do crédito indevido.

O sujeito passivo alega que não foi possível aferir se os produtos estariam na substituição tributária, e que “aparentemente”, pela descrição e NCM das mercadorias, tratam-se de produtos enquadrados no Protocolo nº 104/2009, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno”.

Apona que há mercadorias como “cola”( NCM 35.06), que desde 2010 não integra o referido Protocolo, e travesseiro (NCM 94.06), que nunca o integrou.

Em verdade, a infração reporta-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS de mercadorias listadas no Anexo I do RICMS/2012, conforme Art. 289, regulamento este, de pleno conhecimento dos contribuintes e disponibilizado inclusive no site da SEFAZ.

O sujeito passivo aponta dois itens que não estariam na substituição tributária, tais como travesseiros e cola, mas não lhe assiste razão, eis que compulsando o Anexo I do RICMS/2012, pode ser constatado que:

- a) Travesseiro e pillows, – 9404.9, constituem o item 15.3, do Anexo I.
- b) Cola está prevista no item **24.92 do Anexo I**: “Produtos de qualquer espécie utilizados como colas ou adesivos, acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, com peso líquido não superior a 1 kilo, exceto cola bastão, cola instantânea e cola branca escolar – 3506.

Ademais, a legislação do ICMS veda a utilização de créditos fiscais de produtos que estejam enquadrados na substituição tributária, tal como o Art. 290 do RICMS/2012:

**Art. 290.** Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária

*ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva*

*essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.*

Outrossim, se não há tributação anterior, cabe a tributação no destino. Quanto aos produtos CS 0010, e CS 00, em que o defendente sustenta que apropriou créditos na entrada e deu saídas tributadas, subsequentemente, não há prova nos autos desta assertiva.

Embora seja procedente a acusação fiscal, observo que operou-se a decadência para os fatos geradores ocorridos em janeiro a setembro de 2013, período no qual a Fazenda Pública não poderia mais constituir o crédito tributário. Devem ser excluídos da infração, as datas de ocorrência de 31/01/2013 a 30/09/2013, que perfaz o total de R\$7.928,99.

Infração procedente em parte, no valor de R\$11.753,65.

Quanto às infrações 07 e 08, relativas à 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, no valor de R\$19.670,77, no período de junho de 2013, (infração 07), no valor de R\$69.438,68, no período de janeiro a maio, agosto a dezembro de 2013, janeiro a novembro de 2014, (infração 08).

A exigência de ICMS através da antecipação parcial foi instituída na legislação do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004, por meio da Lei nº 8.967, de 29/12/2003, e consiste na aplicação da alíquota interna sobre valor da operação interestadual constante na Nota Fiscal de aquisição, deduzindo-se o valor do imposto destacado no mencionado documento fiscal, salientando-se que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não-incidência, antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação, conforme art. 12-A (caput), § 1º e seus incisos I a III da Lei nº 7.014/96.

Desse modo, está obrigado a recolher o ICMS – Antecipação Parcial, o contribuinte neste Estado, independentemente do regime de apuração do imposto, em relação às mercadorias adquiridas para comercialização.

Observo que no caso de o contribuinte deixar de recolher o imposto por antecipação parcial, mas que, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, a legislação prevê a dispensa da exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d”, do inciso II da Lei nº 7.014/96:

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: .... II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente: ... d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares”. Vale salientar, que a redação atual da alínea “d” do inciso II do art. 42, acima reproduzida, foi dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/2007, DOE de 28/11/2007, efeitos a partir de 28/11/2007.*

O sujeito passivo tenta elidir as infrações com o argumento de que estaria sendo duplamente autuado, com relação ao Auto de Infração anteriormente lavrado, sob nº 29895000005/18-4. Também reclama que haveria erro nos cálculos da multa, pois não foram consideradas pelo autuante, as transferências e as devoluções.

Ocorre que o Auto de Infração nº 29895000005/18-4, incidiu sobre omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de estoques, infração distinta da que está sendo apurada neste Auto de Infração. Cai por terra o argumento trazido pelo defendente, de que há cumulação de multas, posto que não há conexão, nem duplicidade entre as autuações.

Quanto às transferências, há a incidência da antecipação parcial entre estabelecimentos da mesma empresa a título de transferências, pois configura-se a ocorrência do fato gerador nas entradas interestaduais de mercadorias para comercialização, com base no inciso I, artigo 4º da Lei nº 7.014/96.

Quanto às devoluções de mercadorias o procedimento a ser adotado pelo contribuinte é:

Para as mercadorias com antecipação parcial ainda não paga, abate da apuração do valor a recolher, e para mercadorias com antecipação parcial já paga, tratando-se de contribuinte, que apure o imposto pelo regime de conta corrente fiscal de apuração, credita-se do valor pago a título de antecipação parcial. Contudo não há prova nos autos, das devoluções alegadas pelo defendente.

Ocorre que a legislação estadual - Lei nº 7.014/96 - fixa a obrigatoriedade do contribuinte de efetuar o recolhimento do imposto a título de antecipação parcial, definindo a base de cálculo para determinação do valor a ser pago no prazo fixado para o recolhimento:

*Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

*I - isenção;*

*II - não-incidência;*

*III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.*

*§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.*

*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.*

Por outro lado, não tendo o contribuinte adimplido ao recolhimento do imposto a título de antecipação parcial, ignorando a norma legal posta, e adotando simplesmente o critério de apuração do imposto através do regime normal de apuração, o Art. 42 da Lei nº 7.014/96, determina que seja aplicada a seguinte penalidade:

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea "d" do inciso II";*

Na situação indicada nas infrações sob análise, o sujeito passivo não cumpriu as determinações legais para efetuar o pagamento do imposto a título de antecipação parcial na forma e no prazo fixado pela legislação, ficando patente que o elemento temporal para pagamento do imposto/antecipação parcial não foi atendido, sendo, desta maneira, cabível a penalidade prevista no § 1º acima descrito.

Entendo que se trata de descumprimento de obrigação principal ao deixar de efetuar o pagamento do imposto a título de antecipação parcial, que possui previsão legal para esse fim, conforme se depreende do próprio Código Tributário Nacional - CTN, de acordo com o texto abaixo reproduzido:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

Quanto à redução da multa requerida pelo contribuinte, a norma esposada pelo § 7º, art. 42 da Lei nº 7.014/96, reproduzida pelo Art. 158 do RPAF/BA, restringe-se às situações de multas por descumprimento de obrigações acessórias: “§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.”

Portanto, visto que, ao não se configurar descumprimento de obrigação de natureza acessória, falece competência à esta JJF para tal fim, por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal.

Contudo, a infração 07 refere-se a ocorrência de 30/06/2013 e se encontra atingida pela decadência, não possui o fisco o condão de exigir a aplicação da penalidade. Infração improcedente.

A infração 08, no que concerne aos períodos de janeiro a setembro de 2013, também foi atingida pela decadência, e esses meses devem ser retirados da acusação fiscal, restando remanescente o valor de R\$52.124,81.

Destaco que o defendente não questionou os dados numéricos do levantamento fiscal.

Quanto à inconstitucionalidade alegada pelo defendente, saliento que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99.

Não acato o pedido formulado pelo defendente para que seja “anulada” a multa exigida, tendo em vista que se trata de penalidade por descumprimento da obrigação principal, sendo que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o § 1º, do art. 169 do RPAF/99, para este caso concreto.

Concluo que, não tendo sido comprovado o pagamento da antecipação parcial no prazo devido, e tendo a fiscalização atestado que houve recolhimento do imposto em operação ou operações de saída posteriores, está correta a multa exigida no presente lançamento, nos períodos ou nos fatos geradores que não foram alcançados pela decadência, conforme previsão do Art. 150, § 4º do CTN.

Infração 07 – improcedente.

Infração 08 – procedente em parte.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos. Assim, o montante do Auto de Infração é conforme o quadro abaixo:

INF	RESULTADO	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	19.682,64	11.753,65	60%
02	REONHECIDA	42,58	42,58	60%
03	REONHECIDA	3.037,55	3.037,55	60%
04	REONHECIDA	5.008,37	5.008,37	100%
05	REONHECIDA	195,50	195,50	60%
06	REONHECIDA	86,45	86,45	60%
07	IMPROCEDENTE	19.670,77	0,00	-----
08	PROCEDENTE EM PARTE	69.438,68	52.124,81	-----
09	REONHECIDA	2.684,03	2.684,03	-----
TOTAL		119.926,57	74.932,94	

## VOTO DIVERGENTE

Peço licença aos demais Conselheiros para divergir apenas no tocante à consideração do marco final para efeito de estabelecimento do prazo decadencial, conquanto reconheça o cuidado dispensado pela d. relatora na análise do presente processo.

A discrepância reside em saber se cessa a contagem do prazo decadencial a partir da lavratura do auto de infração ou a partir da ciência do lançamento por parte do contribuinte.

Em primeiro lugar, é de se registrar que a decadência é instituto de direito material e nada tem a ver com a relação processual, ainda que de cunho administrativo.

Visa a decadência trazer consequências para a **inércia** do ente tributante que, no quinquênio legal, não age para assegurar o seu direito de exigir o tributo que lhe pertence.

Enquanto o credor tributário **não tomar a iniciativa de externar um direito seu**, estará fluindo o lapso decadencial.

Os efeitos decadenciais visam impedir que indefinidamente o sujeito ativo exercite o direito material potestativo de constituir o crédito tributário.

E este se materializa com a lavratura do auto de infração. Depois disto, não há que se falar em decadência, pois a omissão do credor, que até então se configurava, deixou de existir.

Aliás, tal raciocínio encaixa-se perfeitamente no comando contido no art. 173 do CTN, de transcrição obrigatória:

*“Art. 173. O **direito** de a Fazenda Pública **constituir o crédito tributário** extingue-se após 5 (cinco) anos, contados...” (negritos da transcrição)*

Está dito “com todas as letras” que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos.

Neste trilho, dúvidas não há de que a constituição do crédito tributário se **exterioriza com a lavratura do auto de infração**, sem depender de ciência do contribuinte.

Se é direito material, potestativo, este já se encontra plenamente exercido com a formalização do lançamento.

O ato de se dar ciência ao contribuinte da lavratura do auto de infração já é **estranho** à fluência do intervalo decadencial, pois apenas visa dar conhecimento ao devedor de que o direito material potestativo da pessoa tributante foi exercido, posto constituído o crédito tributário, podendo, a partir daí, ser quitada a dívida ou ser ela discutida nas vias administrativas e/ou judiciais.

Não fosse assim e tal direito exclusivo do ente tributante ficaria **a mercê** da decisão do devedor em tomar conhecimento oficial do lançamento para que encerre a contagem dos cinco anos decadenciais.

Bastava ao contribuinte esquivar-se de receber o ato notificatório do lançamento para que a iniciativa do credor tributário ficasse embaçada, a aguardar de quem resiste a pagar a dívida um

gesto de recebimento para fazer terminar a contagem do prazo decadencial.

Aliás, não são raros os casos em que se lavra o lançamento de ofício contra a empresa que já encerrou suas atividades, na esperança de notificar os sócios nos seus domicílios para assegurar-se o recolhimento de crédito tributário líquido e certo. E, muitas vezes, estes sócios não cuidam de atualizar seus endereços junto ao cadastro fazendário.

Decididamente, tal espera não faz o menor sentido para que o direito material potestativo do ente tributante se concretize.

E isto é diferente da prescrição, que envolve – aí sim – questões processuais, pois o direito de ajuizamento do credor só se completa quando ocorre o despacho ordenatório da citação.

Em outras palavras: o direito processual de investir contra o devedor só se aperfeiçoa quando a relação processual se estabelece (seja pela teoria dual, seja pela teoria tripartite), e esta toma corpo quando há a citação do acionado.

Como se sabe, o direito material de exigir o pagamento da dívida do devedor não se confunde com o direito processual de ajuizar ação contra este para obter a prestação jurisdicional de satisfação do débito. O primeiro é regido pela decadência e independe de notificação do devedor, pois o direito potestativo estará materializado com a formalização do crédito tributário; no caso presente, ao lavrar o auto de infração, o Estado da Bahia solenizou seu direito **e fez acabar a sua inação em constituir o crédito tributário**. O segundo é regido pela prescrição, que afeta o direito de ação, a pressupor, para estar completado seu exercício, o despacho determinativo citatório; se é um direito de natureza processual, não se realiza com a simples iniciativa do acionante, pois para a relação processual configurar-se por inteiro, deve ficar ciente o suplicado da pretensão do autor em obter a prestação jurisdicional do Poder Judiciário, no intuito de conseguir daquele uma prestação; note-se que o despacho ordenando a citação é causa interruptiva da prescrição, nos termos do art. 240, §1º, do novo CPC, a saber:

*“Art. 240. A citação válida, ainda quando ordenada por juízo incompetente, induz litispendência, torna litigiosa a coisa e constitui em mora o devedor, ressalvado o disposto nos arts. 397 e 398 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).”*

*§ 1º A interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, retroagirá à data de propositura da ação” (negritos da transcrição).*

Veja-se que, se para interromper a prescrição, o despacho do juiz – mesmo incompetente - **faz retroagir a causa interruptiva para a data da propositura da ação**, igual raciocínio deve ser aplicado analogicamente para admitir que a decadência cesse com a lavratura do auto de infração.

Em ambos os casos, propositura da ação e lavratura do lançamento, o prazo (prescricional e decadencial, respectivamente) terminou quando o credor tomou a iniciativa de praticar o ato e resolveu sair do estado letárgico no qual se encontrava.

Tudo para prestigiar a **proatividade** do titular do direito.

Assim se põe coerente o pensamento do consagrado jurista Hugo de Brito Machado (In Curso de Direito Tributário, 2013, pp. 223/224):

*“A distinção entre decadência e prescrição na Teoria Geral do Direito fica mais clara quando partimos da distinção entre o direito potestativo e o direito a uma prestação. **Direito potestativo é aquele cuja satisfação depende apenas do credor**; enquanto o direito a uma prestação é aquele cuja satisfação ocorre com uma prestação que depende do devedor. **Decadência é a extinção, pelo decurso do tempo, de um direito potestativo**; enquanto prescrição é a extinção, pelo decurso do tempo, de um direito a uma prestação – ou, como preferem alguns, a extinção da ação que o protege porque se destina a assegurar sua satisfação” (destaques da transcrição).*

Toda esta construção tem o intento de discordar, máxima vênia, do entendimento esposado no voto vencedor de que o prazo de decadência se encerraria em 02.10.2018, data de recebimento do auto de infração (fl. 06).

Em verdade, o termo final da fluência do quinquênio legal está em 17.9.2018, data da lavratura do lançamento, conforme consignado na fl. 01 deste PAF.

Isto posto, entendemos respeitosamente que o mês de setembro de 2013 está a salvo da decadência, devendo o ICMS de R\$491,79, cobrado na infração 01, e a multa de R\$2.225,47, inscrita na infração 08, ser também incluídos na condenação.

É como voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298950.0004/18-8**, lavrado contra **CASA DE COURO SANTA RITA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$20.124,10**, acrescido da multa de 60% sobre R\$15.115,73 e 100% sobre R\$5.008,37, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “b”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas: percentual no valor de **R\$52.124,81** e por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$2.684,03**, previstas nos incisos II, “d”, §1º e XI do mesmo artigo e lei já citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 5.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das sessões do CONSEF, 12 de junho de 2019.

TOLSTOI SERA NOLASCO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – RELATORA

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE

**A. I. Nº** - 298950.0004/18-8  
**AUTUADO** - CASA DE COURO SANTA RITA LTDA.  
**AUTUANTE** - DENNIS ALVIM ALVES SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 25/07/2019

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0093-05/19**

**EMENTA: ICMS. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. a) SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Acolhida a decadência para os fatos geradores ocorridos em janeiro a setembro de 2013. Infração 1 subsistente em parte. **b) VALOR SUPERIOR AO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL.** Infração 2 reconhecida. **c) DESTAQUE DO IMPOSTO A MAIOR.** Infração 3 reconhecida. **2. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÃO NÃO ESCRITURADAS NOS LIVROS FISCAIS.** Infração 4 reconhecida. **3. RECOLHIMENTO A MENOR. a) DIVERGÊNCIA ENTRE O VALOR DO IMPOSTO RECOLHIDO E O INFORMADO EM DOCUMENTOS E LIVROS FISCAIS.** Infração 5 reconhecida. **b) ERRO NA APURAÇÃO NA APURAÇÃO DO IMPOSTO.** Infração 6 reconhecida. **4. MULTA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. PERCENTUAL APLICADA SOBRE O VALOR DO IMPOSTO NÃO ANTECIPADO.** Uma vez comprovada a tributação regular nas operações subsequentes, torna-se inexigível o tributo neste caso, convertendo-se a exigência relativa ao ICMS não antecipado em multa equivalente a 60% do imposto não antecipado, nos termos do art. 42, II, “d”, c/c o § 1º, da Lei nº 7.014/96. Acolhida a decadência para os fatos geradores ocorridos em janeiro a setembro de 2013. Infrações 7 e 8 subsistente em parte. **5. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ENTRADA DE MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS.** Infração 9 reconhecida. Não acolhida a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa. Indeferido o pedido de diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão não unânime.

#### **RELATÓRIO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 17/09/2018, para exigir crédito tributário no valor de R\$119.946,57 em decorrência das seguintes irregularidades:

**INFRAÇÃO 1 - (01.02.06):** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária, no valor de R\$19.682,64 no período de janeiro a dezembro de 2013 e 2014, com multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”;

**INFRAÇÃO 2 - (01.02.40):** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado no(s) documento(s) fiscal(is), no valor de R\$42,58, no período de março a junho de 2013, com multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”;

**INFRAÇÃO 3 - (01.02.41):** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em decorrência de

destaque de imposto a maior no(s) documento(s) fiscal(is), no valor de R\$3.037,55, no período de abril, junho a dezembro de 2013, janeiro, fevereiro, abril a dezembro de 2014, com multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”;

INFRAÇÃO 4 - (02.01.02): Deixou de recolher, no(s) prazo (s) regulamentar(es), ICMS referente as operações não escrituradas nos Livros Fiscais próprios, no valor de R\$5.008,37, no período de agosto a outubro de 2013 e fevereiro de 2014, com multa de 100%, prevista no art. 42, III;

INFRAÇÃO 5 - (03.01.04): O contribuinte recolheu a menor ICMS, em função de divergência entre o valor do imposto recolhido e o valor informado em documentos e livros fiscais, em declarações econômico-fiscais e/ou arquivos eletrônicos, no valor de R\$195,50, no período de janeiro de 2014, com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “b”;

INFRAÇÃO 6 - (03.02.04): Recolheu a menor ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, no valor de R\$86,45, no período de abril de 2013 e janeiro de 2014, com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a”;

INFRAÇÃO 7 - (07.15.03): 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, no valor de R\$19.670,77, no mês de junho de 2013, com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”;

INFRAÇÃO 8 - (07.15.05): Multa percentual sobre a parcela do imposto (ICMS) que deixou de ser paga 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, no valor de R\$69.438,68, no período de janeiro a maio, agosto a dezembro de 2013, janeiro, março, maio a outubro de 2014, com multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”;

INFRAÇÃO 9 - (16.02.02): Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável (s) sem o devido registro na escrita fiscal, no valor de R\$2.684,03, no período de janeiro a dezembro de 2013, fevereiro, março, maio a outubro e dezembro de 2014, com multa de 60%, prevista no art. 42, XI;

O representante do autuado apresenta defesa de fls. 40/63, inicialmente relata quanto à tempestividade e descreve as infrações.

Alega decadência dos créditos tributários correspondentes aos fatos geradores ocorrido entre janeiro a setembro de 2013.

Assinala que o ICMS é uma espécie de tributo que se sujeita ao lançamento por homologação, em relação ao qual a legislação tributária atribui ao sujeito passivo o dever de apurar e antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa, nos termos do art. 150 do Código Tributário Nacional-CTN.

Destaca que no §4º do mesmo dispositivo citado, estabelece qual prazo deve ser respeitado pela autoridade fazendária para a homologação do procedimento de constituição do crédito tributário empreendido pelo contribuinte e o respectivo pagamento.

Sustenta que tributo sujeito ao lançamento por homologação, dispõe o Fisco do prazo de 05 (cinco) anos, contados a partir da ocorrência dos respectivos fatos geradores, para analisar os procedimentos adotados pelos contribuintes, promovendo lançamentos suplementares, se for o caso, a teor do artigo 150, § 4º do CTN. Caso tal prazo quinquenal transcorra sem qualquer manifestação da autoridade fazendária, perecerá seu direito de efetuar o lançamento, restando tacitamente homologadas as apurações efetuadas pelo contribuinte, bem como os recolhimentos e créditos por ele declarados. Cita entendimento de Leandro Paulsen (PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 7.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005, p.1.229) e entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça-STJ

(REsp 1650765/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 28/03/2017, DJe 18/04/2017; STJ. Segunda Turma. Agr no AResp n. 42.691/GO. Min. Rel. Herman Benjamin. DJ. 23.02.2012).

Salienta que tendo o contribuinte efetuado recolhimentos relativos a fatos geradores ocorridos entre janeiro e setembro de 2013, não poderia o Fisco estadual exigir supostas diferenças de imposto e impor multa punitiva vinculada a estes fatos, em 02/10/2018, quando já expirado o prazo de que dispunha para se pronunciar acerca do procedimento adotado pelo contribuinte, conforme o art. 150, §4º CTN.

Ressalta que o prazo decadencial, no caso em questão, não se rege pelo inciso I do artigo 173 do CTN, tendo em vista que não ocorreu dolo, fraude ou simulação, tendo a Impugnante recolhido todo o imposto que entendia ser devido no período autuado. Reproduz o artigo 107-B, §5º do Código Tributário da Bahia-COTEB, que vigorou na época dos fatos geradores até ser revogado pela Lei nº 13.199, de 28/11/14.

Nota-se na leitura, que o *codex* Estadual tentava dar regulamentação diversa no tocante ao termo *a quo* da decadência nos casos de lançamento por homologação. Ocorre que tal tentativa não é passível de aceitação, por faltar-lhe fundamento legal permissivo, senão vejamos.

Esclarece que o artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal estabelece que é matéria reservada à lei complementar o estabelecimento de normas gerais, notadamente as que legislam sobre “*obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários*”. Postula que a previsão no COTEB, a contagem da decadência deverá ocorrer nos termos do CTN, em razão da previsão constitucional acerca da necessidade de lei complementar para regular o tema. Com isso, o artigo da lei estadual não poderá ser aplicado face à sua flagrante inconstitucionalidade. Cita explanação de Leandro Paulsen (PAULSEN. Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 11ª Edição. Porto Alegre, Editora Livraria do Advogado, 2009, p. 190).

Discorre que o STF, editou a Súmula Vinculante nº 08, determinando a aplicação do prazo decadencial instituído pelo CTN, para as contribuições devidas à Seguridade Social (*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário*), sendo que o fundamento da decisão foi que lei ordinária não pode dispor sobre prazos de decadência e prescrição de tributo, questões reservadas à lei complementar, devendo o CTN prevalecer em desfavor de qualquer outra orientação normativa.

Notou que este também é o entendimento da Procuradoria da Fazenda do Estado da Bahia, que se manifestou através do Despacho PGE 2011406981-0 pela contagem do prazo decadencial à luz do §4º, do art. 150 do CTN, recomendando, inclusive, a elaboração de projeto de lei para alterar a regra contida no COTEB. Por esta razão é que foi editada a Lei nº 13.199/14, que expressamente revogou o § 5º, do artigo 107-B do COTEB, caindo por terra, em caráter definitivo, o entendimento do Estado da Bahia no sentido de adotar o 1º dia do exercício financeiro subsequente ao da ocorrência do fato gerador para início do cômputo do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Disse que após a revogação do artigo 107-B, §5º do COTEB, remanesceram discussões acerca da aplicabilidade da regra do §4º, do art. 150 do CTN no caso concreto. Questionava-se a partir de quando e em quais casos este entendimento deveria ser adotado pela SEFAZ e pela PGE: se somente nos processos iniciados após a revogação do artigo 107-B, §5º do COTEB ou também naqueles iniciados antes desta revogação. Para dirimir este conflito, sobreveio o Procedimento de Uniformização de Jurisprudência PROCESSO nº PGE2016194710-0 que consignou a orientação abaixo, a ser seguida por todos os representantes do Estado da Bahia: “*Reconhecer a procedência do pedido e abster-se de recorrer, nos processos relativos a autos de infração lavrados quando verificada a existência de operação declarada com pagamento integral ou parcial, sem ocorrência de dolo, fraude ou simulação, relativos a fatos geradores posteriores a 12 de junho de 2008 (Súmula vinculante STF n. 08, pelos motivos determinantes), devendo ser aplicada a regra do art. 150, §4º, do CTN (prazo decadencial contado a partir da ocorrência do fato gerador)*;

Nota ainda, que a própria Procuradoria do Estado da Bahia orienta seus representantes a se absterem de recorrer dos processos relativos a Autos de Infração lavrados: (i) quando verificada a existência de operação declarada com pagamento integral ou parcial; (ii) sem a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e (iii) relativos a fatos geradores posteriores a 12/06/2008.

Assevera que considerando os fatos objetos da presente autuação indicam operação declarada com pagamento integral (na visão da Impugnante) ou parcial (na equivocada visão do Fisco estadual), com evidente ausência de dolo, fraude ou simulação, relativos a fatos geradores ocorridos entre janeiro de dezembro de 2012, não resta dúvida quanto à aplicabilidade do §4º do artigo 150, CTN ao caso concreto, de acordo com o entendimento do órgão de representação jurídica do Estado da Bahia.

Ressalta que o citado Procedimento de Uniformização de Jurisprudência já vem sendo aplicado pelas Câmaras de Julgamento do E. Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (Acórdão JJF nº 0223-01/17 - Auto de Infração nº 2070900001145. Conselheiro Relator Rubens Moutinho dos Santos. 4ª Junta de Julgamento, julgado em 18/12/2017).

Protesta pelo reconhecimento da decadência dos créditos tributários de multa vinculada os fatos geradores ocorridos entre janeiro e setembro de 2013, face aos fatos e fundamentos jurídicos acima demonstrados.

Alega quanto à infração 1, em relação às glosas indevidas de créditos relativo às operações com ST, que o procedimento adotado pela autoridade fiscal não está adequado. Acosta tabela de demonstração das aquisições objeto de glosa, fl. 50. Diz que estes produtos foram adquiridos dos seguintes fornecedores, com as seguintes CSTs, demonstrada na tabela de fl. 51.

Pontua que nem sequer é mencionado o dispositivo que enquadra as mercadorias na ST, portanto, não foi possível aferir se o enquadramento atende ao disposto na legislação ou não. Eis um primeiro equívoco cometido pela autoridade fiscal que indiretamente cerceia o direito de defesa.

Afirma que, pela descrição e NCM das mercadorias, tratam-se de produtos enquadrados no Protocolo nº 104/2009, que “dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno”. Não é possível ter certeza, entretanto, porque no rol dos itens listados no anexo “Crédito indevido - Mercadorias com ICMS substituído - Lista de notas fiscais/itens” há mercadorias como “cola” (NCM 35.06), que desde 2010 não integra o referido protocolo, e “travesseiro” (NCM 94.06), que nunca o integrou.

Discorre que, para que a defesa seja realizada da forma correta, e com a plenitude desejada, requer a impugnante que a autoridade fiscal se manifeste e indique, para cada um dos itens listados no demonstrativo acima citado, qual protocolo ou convênio ICMS que trata da Substituição Tributária pretende enquadrar a mercadoria, justificando assim porque pretende que o contribuinte estorne o crédito correspondente. No entanto, não é o único ponto que pretende aqui levantar. A partir dos resumos acima preparados, e das análises dos anexos, o contribuinte vem apresentar os erros cometidos pela autoridade fiscal na lavratura do presente auto de infração que, conforme se verá, inviabilizam o presente processo.

Chama atenção para o fato de que as mercadorias objeto de autuação foram adquiridas de estados diversos, com CST 00 e 10. Nos parágrafos abaixo, trata separadamente de cada CST, demonstrando ser incabível a glosa dos créditos:

a) MERCADORIAS REMETIDAS COM CST 00 (TRIBUTADA INTEGRALMENTE) – reproduz a cláusula primeira do Protocolo ICMS 104/2009. Assevera que a responsabilidade pelo pagamento do imposto é do remetente da mercadoria. Neste caso, a obrigação do remetente não foi cumprida, uma vez que, sendo realizadas com CST 00, para “tributado integralmente” – é o caso das notas fiscais de transferência (ver anexo Doc. 01) – o ICMS/ST não fora calculado e nem destacado, restando desatendida a legislação em epígrafe.

Explana que a autoridade fiscal entendeu – ao seu ver, incorretamente – que nestas situações o

crédito seria indevido, com base no artigo 97, do RICMS/1997 e do art. 290 do RICMS/2012. Verifica que a vedação ao uso do crédito só ocorre quando a operação tiver sido realizada com ST, o que não se verificou na hipótese das notas fiscais de transferência acima relacionadas, uma vez que, desde a entrada, as mercadorias tiveram tratamento tributário de uma operação normal, não sujeita a ST.

Destaca que as operações foram realizadas com crédito na entrada e com débito na saída, perfazendo, assim, o total do imposto devido ao Estado. Apenas é que, nesta situação, o imposto que deveria ter sido antecipado (ou seja, o recolhimento integral deveria ter ocorrido na entrada da mercadoria) acabou, em função do desatendimento da regra de ST, sendo postergado para o momento da saída da mercadoria. Colaciona o quadro que demonstra que a quase totalidade das operações de saída do contribuinte são realizadas com débito do ICMS, fl. 53.

Afirma que as saídas não tributadas, que correspondem a apenas 4% do total das operações realizadas nos anos de 2013 e 2014, correspondem a saídas com CFOP que não são sujeitos ao ICMS, fl. 54. Acrescenta que do ponto de vista da carga tributária, seria completamente inadequado promover a glosa dos créditos, porque disso decorreria recolhimento a maior do imposto (enriquecimento ilícito do estado).

Explica que como antecipação do recolhimento de tributos, os pilares da substituição tributária foram instituídos pelo artigo 6º da Lei Complementar nº 87/1996, em conjunto com o art. 150, §7º, da CF, onde estas regras foram, posteriormente, ajustadas e melhor regulamentadas pelas legislações estaduais e protocolos entre os estados.

Salienta que o principal argumento para instituição da referida sistemática de recolhimento do ICMS está baseado na possibilidade de simplificação da fiscalização e pagamento do imposto. Isto porque o ICMS presente em toda a cadeia produtiva (que envolve, normalmente, o industrial, o atacadista e o varejista) fica concentrado em um só contribuinte (via de regra, a indústria), para o qual se voltará o holofote do ente tributante. Assim, quando é prevista a incidência da regra da substituição tributária, o que ocorre é a antecipação do pagamento do ICMS que seria recolhido em toda a cadeia produtiva. Por exemplo: a indústria pagaria o imposto devido entre ela e o atacadista, bem como todos os outros fatos geradores seguintes, considerando uma base de cálculo estimada/presumida. O valor presumido do produto é estabelecido pelas fazendas estaduais através de pesquisas de mercado, que determinam assim as Margens de Valor Agregado (MVA) a serem aplicadas às operações.

Nota que não se tratam de rubricas diferentes, ou de tributos diferentes: é o mesmo imposto, apurado por uma sistemática distinta, em que o contribuinte, ou seja, a pessoa que pratica a operação, é substituído por outra, e o imposto que seria devido pelo contribuinte de fato passa a ser de responsabilidade de outra pessoa, o contribuinte substituto. Ao final da cadeia, o imposto que se pretende é o mesmo – nem a mais, nem a menos – só que na substituição tributária existe um efeito caixa (recebimento antecipado do tributo) e um efeito prático na fiscalização, que se resume a um só contribuinte, normalmente o fabricante ou importador. Desta maneira, o resultado econômico da arrecadação independe da técnica adotada – conta corrente fiscal ou substituição tributária – como se pode observar do quadro demonstrativo de fl. 55.

Assim, mesmo que a técnica da ST seja indevidamente desprezada, se foi adotada com regularidade a técnica da conta corrente fiscal, como se trata do caso dos autos, o mesmo resultado econômico será obtido, não sendo adequada a glosa de créditos fiscais, uma vez que isso claramente afetará a carga tributária da operação para aumentá-la injustificadamente, e sem fundamento em lei. Constitui, verdadeiramente, um locupletamento sem causa.

Conclui que o contribuinte agiu em conformidade com o disposto no artigo 309 do RICMS/2012, que garante ao contribuinte o direito ao crédito nas compras de mercadorias para a revenda.

Reafirma que não há que se falar em creditamento indevido do imposto nas entradas de produtos com CST 00, não se aplicando os artigos 97 do RICMS/1997 e 290 do RICMS/2012, conforme acima

demonstrado.

B) AQUISIÇÕES COM CST 10 – Ao compulsar as notas fiscais emitidas pelos principais fornecedores, tais como a COUSELO, SÃO CARLOS, AMAZONAS, SUGESTÕES e INCOMETAL (amostragem de notas poderá ser consultada no Doc. 02), observou que estas empresas destacavam o valor do ICMS/ST em suas notas fiscais de saída, ou seja, tratam-se de documentos emitidos com CST/ICMS “10”. Ainda assim, nota que o contribuinte autuado de fato utilizou crédito do ICMS normal destacado nestas NF.

Esclarece que as situações nem sempre são o que parecem. No caso do contribuinte, as saídas também eram realizadas com débito do imposto. Vejam que, a rigor, o ICMS para a mesma operação estava sendo recolhido duas vezes – uma por antecipação, por iniciativa do remetente, cumprindo o disposto na legislação sobre a substituição tributária – e a segunda, por iniciativa do próprio contribuinte, que apropriava os créditos nas entradas E APRESENTAVA AS OPERAÇÕES A DÉBITO NAS SAÍDAS.

Assinala que cerca de 96% das operações praticadas pela impugnante nos anos de 2013 e 2014 foram submetidas à tributação, o que é indicativo de pagamento a maior do tributo, ensejando restituição. Neste caso, se for determinado o estorno do crédito, é justo e adequado que esta Colenda Turma determine também o estorno do débito correspondente, já que as operações praticadas com CST 10 já tiveram seu ICMS recolhido por antecipação, sendo cabível o ESTORNO POR COMPLETO DA OPERAÇÃO (crédito e débito) erroneamente praticada pelo contribuinte (em seu desfavor, diga-se) e não pela metade, como pretende o fisco no presente Auto de Infração. Portanto, não há que se falar em crédito indevido, mas em recolhimento a maior de ICMS, recolhimento em duplicidade, pagamento indevido ou a maior, oponível ao Estado em relação aos mesmos fatos geradores apresentados na infração.

Aduz que o estorno do crédito nas operações somente se justifica se também forem estornados os débitos, restituindo-se ao contribuinte as parcelas de imposto pagas a maior, de forma que o Estado mantenha apenas o que já foi arrecadado pela via da substituição tributária, por antecipação. Pretender glosar os créditos sem ajustar os débitos é uma rogativa absurda, indevida e injusta, porque impõe ao contribuinte a pior situação de todas: suportar o ônus da ST embutida no preço de aquisição, e o pagamento do tributo integral sobre as saídas, sem direito ao aproveitamento dos créditos.

Ainda que se considere a infração cometida, em primeira mão, pelo contribuinte remetente da mercadoria, e sem segunda, pelo indevido creditamento efetuado nas operações autuadas, é certo que (i) houve recolhimento em duplicidade do ICMS devido, a um, através da sistemática normal de apuração (conta corrente fiscal), e, a dois, através da sistemática da ST; (ii) a exigência do estorno do crédito pelo fisco é absurda, incabível e representa mesmo um enriquecimento ilícito do Estado, que, se levada a efeito por este C. Órgão julgador, conferirá à Impugnante o direito à repetição do tributo recolhido indevidamente ou a maior.

Sustenta que é indevida a cobrança do ICMS no caso concreto, devendo a autuação ser integralmente cancelada.

Alega impossibilidade de cumular a multa aplicada no Auto de Infração nº 2989500005/18-4, com a multa pela suposta ausência de recolhimento da antecipação parcial (infrações 07 e 08).

Declara que teve contra si lavrado Auto de Infração nº 2989500005/18-4, em razão de omissões de entradas e saídas no levantamento dos estoques, com aplicação de multa correspondente a 100% do valor das operações, com base no artigo 42, III da Lei nº 7.014/1996. Disse que através da interpretação do art. 42, II, “d”, §1º para os casos de falta de pagamento ou recolhimento, seja por erro de cálculo ou escrituração, aproveitamento indevido de créditos, descompasso entre declaração e pagamento, falta de retenção ou qualquer outra hipótese em que não haja dolo, seria cabível a multa de ofício no percentual de 60%. Pontua que a multa prevista no inciso II do *caput* seria aplicada isoladamente, no caso de o tributo devido no período ser recolhido

espontaneamente, não mencionando a hipótese de sua cumulação com qualquer outra multa prevista no mesmo artigo 42.

Explica que se a antecipação deixa de ser recolhida, mas o tributo apurado em relação ao mês foi apurado e recolhido pelo contribuinte, não há descumprimento de obrigação principal, convertendo-se a multa em punição pela falta de cumprimento de um dever acessório, meramente instrumental. A rigor, o §1º do artigo 42 não traz uma nova hipótese de cabimento de multa, mas tão somente forma de exigibilidade isolada da multa prevista no *caput*, em consequência de, nos casos ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal, por sua vez, no mesmo sentido deste entendimento, o §5º do mesmo artigo admite que a multa pelo descumprimento da obrigação principal deve absorver, em homenagem ao princípio da consunção, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória. Logo, a chamada multa isolada prevista no artigo 42, II e §1º apenas serve aos casos em que não possa ser exigida a multa juntamente com o tributo devido.

Afirma que precisa ser considerado em conjunto, os lançamentos efetuados nos dois autos de infração lavrados (2989500005/18-4, infração única) e o presente (2989500004/18-8, infrações 07 e 08), porque há aqui duplamente a cobrança da multa isolada com a multa aplicada de ofício pelo suposto recolhimento insuficiente do ICMS (apurado no levantamento dos estoques), sendo a primeira uma “infração-meio”, que, no caso de ocorrência a segunda (a infração-fim), é imediatamente por esta absorvida, pelo que requer, desde já, o cancelamento integral das infrações 07 e 08.

Requer a apreciação desde órgão da aplicação do disposto no §7º do artigo 42, para cancelar as multas impostas, considerando não ter ocorrido dolo ou fraude porque:

- Não houve ausência total de recolhimento (observe que os valores lançados tratam-se de diferenças no cálculo da antecipação parcial, derivadas de divergências no entendimento e aplicação da legislação entre as partes, e não da má-fé do contribuinte;
- Os tributos apurados são, em regra, declarados e pagos. Eventuais diferenças, mais uma vez, decorrem de erros na aplicação de uma vasta gama de legislação e de uma pesada carga de trabalho imposta pelas inúmeras obrigações tributárias a que fica sujeito qualquer contribuinte no Brasil;
- Complementações de ICMS julgadas aplicáveis já foram cobradas em outras rubricas deste mesmo auto de infração e do auto nº 2989500005/18-4, com cobrança de multa de ofício, constituindo mais esta imposição uma cobrança injustificada e desnecessária.

Alega erros de cálculo na antecipação parcial (infrações 07 e 08). Menciona que a autoridade fiscal, ao proceder ao levantamento das operações de entrada sujeitas ao disposto no artigo 12-A da Lei nº 7.014/1996, não procedeu à redução dos valores correspondentes às devoluções de compra (CFOP 6.202) e de transferências (CFOP 6.152, nos retornos de mercadorias à matriz e com destino a outros estabelecimentos da empresa, situados em outros estados da Federação), uma vez que estes produtos não foram efetivamente comercializados no estabelecimento autuado.

Encerrado o exercício sem que a antecipação parcial tivesse sido recolhida, não faz sentido cobrar multa equivalente a 60% de uma mercadoria que sequer foi efetivamente comercializada no estabelecimento.

Explica que somando todas entradas com CFOP 2.102 (compra para comercialização), 2.152 (transferências para comercialização) e abatendo, destas, os valores das operações praticadas com CFOP 6.202 (devoluções de compra para comercialização) e CFOP 6.152 (transferências para comercialização), podemos calcular com valor de multa bastante inferior, conforme quadro de fl. 61.

Nota-se no quadro indicado que nos meses de julho e novembro de 2013 houve recolhimento a maior da antecipação parcial e a impugnante requer, desde já, o abatimento dos valores pagos a

maior, em caso de manutenção desta infração por esta Colenda Turma (o que, pelas razões indicadas na seção acima, não acredita a impugnante), para que o valor original da infração seja reduzido de R\$ 89.109,44 para R\$ 60.001,63.

Sustenta que as informações do quadro acima poderão ser consultadas detalhadamente em planilha anexa (Doc. 03) disponibilizada em formato .xlsx (excel).

Pede e requer:

- que seja reconhecida a decadência do direito do Fisco de lançar os créditos tributários relativos aos períodos de janeiro a setembro de 2013;
- que seja acolhida a exclusão dos valores lançados até setembro/2013, consequentemente, o cancelamento das infrações 01, 07 e 08;
- que seja aplicada o §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/1996, considerando não ter havido dolo ou fraude e a circunstância da lavratura do Auto de Infração nº 2989500005/18-4, com aplicação de multa de 100% sobre o valor das mesmas operações.
- sucessivamente, na remota hipótese de serem mantidos os lançamentos relativos à antecipação, que eles sejam ajustados de R\$ 89.109,44 para R\$ 60.001,63, em conformidade com os cálculos apresentados.
- que seja realizada diligências fiscais para constatação dos fatos alegados e análise dos documentos colacionados, nos termos dos artigos 123, § 3º e 145 do Decreto nº 7.629/99.
- que todas as publicações e intimações relativas ao presente feito sejam realizadas em nome dos patronos da causa, no endereço Alameda Salvador, nº 1057, Cond. Edifício Salvador Shopping Business, Torre Europa, Sala 105, Caminho das Árvores, Salvador – BA, CEP 41.820-790.

Na informação fiscal, fls. 86/90, preliminarmente, o autuante informa que todo o trabalho foi baseado na EFD (Escrituração Fiscal Digital) do contribuinte, nas notas fiscais eletrônicas recebidas/emitidas e nas informações constantes dos sistemas da SEFAZ/BA. Ressalta que os livros e documentos válidos são os constantes na escrituração fiscal digital, conforme preceitua o §1º, do art 247 do RICMS/BA-2012.

Com relação à alegação de decadência dos meses de janeiro a setembro, onde o contribuinte solicita a decadência dos créditos tributários correspondentes aos fatos geradores ocorridos entre janeiro e setembro/2013, temos a informar que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme §4º, do Art. 150, c/c Inc. I, do Art. 173 do CTN. Portanto, se não houve pagamento ou se o pagamento foi a menor vai para a regra geral, pois se não pagou não há o que homologar, caindo assim na regra do art. 173,1 do CTN.

Quanto à reclamação de glosa de crédito – infração 1, informa que trata-se de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS de mercadorias listadas no Anexo I do RICMS-BA/2012, conforme Art. 289. Não há porque falar em cerceamento no direito de defesa, pois o RICMS/2012 e seus anexos estão disponibilizados no site da SEFAZ: <http://www.sefaz.ba.aov.br/>.

Sobre a defesa quanto à impossibilidade de acumular a multa aplicada nas infrações 7 e 8, esclarece que são infrações diferentes, a aplicação da multa estão devidamente enquadradas no Art. 12-A da Lei nº 7.014/96 e trata-se especificamente da antecipação parcial que não tem sua tributação encerrada, não sendo comparável a cobrança no Auto de Infração nº 2989500005/18-4 que é sobre omissão de saídas de mercadorias tributáveis.

Sustenta que não há erro de cálculo, visto que conforme o Art. 12-A será exigida antecipação parcial nas aquisições interestaduais, inclusive a título de transferências entre estabelecimentos da mesma empresa.

Conclui que procedeu dentro das normas de Auditoria, reafirma o trabalho executado e solicita que o mesmo seja julgado totalmente Procedente.

Em manifestação o contribuinte, fl. 96, apresenta réplica à informação fiscal e reitera a Improcedência do Auto de Infração com base nas considerações aduzidas na impugnação.

O autuante, fls. 105/106, ratifica a informação prestada, fls. 86/91, tendo em vista que o defendente não trouxe novos argumentos que pudessem modificar o Auto de Infração, sendo que a peça manifestativa ratificou as considerações apresentadas. Conclui e opina pela Procedência do Auto de Infração.

Nas fl. 109/112, constam extratos de pagamentos das infrações 2, 3, 4, 5, 6 e 9, no valor de R\$11.094,16.

## VOTO

Inicialmente nego o pedido de diligência, formulado pelo defendente, haja vista que os elementos constantes do PAF são suficientes para a formação do meu juízo de valor acerca da lide, assim como, em razão do fato de que não foram trazidos documentos que embasem a necessidade da sua realização, nos termos do Art. 147, I, “a”, “b” do RAPF, Decreto nº 7.629/99.

Destaco que o Auto de Infração em análise, obedeceu às regras atinentes ao Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, Aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, especificamente as ditadas no Cap. III, “Do Auto de Infração”, Arts. 38 a 47, contêm a qualificação do autuado, a descrição dos fatos considerados infrações de obrigação tributária principal, o demonstrativo de débito tributário, com a data de ocorrência dos fatos geradores do imposto exigível, e outros detalhes necessários para o perfeito entendimento da acusação fiscal.

Percebe-se que a descrição fática é suficiente para o entendimento das imputações que estão sendo feitas ao contribuinte, de forma clara e com a indicação de dispositivos legais dados como infringidos, o que permitiu o conhecimento da acusação fiscal e a apresentação da impugnação por parte do sujeito passivo. Dessa forma não acolho a preliminar de nulidade quanto à suposta afronta aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa do contraditório e da segurança jurídica, pelas razões que analiso, haja vista até o presente momento todos esses princípios foram observados e o contribuinte participou ativamente da lide e teve conhecimento de todos os atos processuais, os quais foram fornecidos os prazos legais para que pudesse se manifestar, querendo.

Desse modo, o contribuinte foi cientificado do teor das acusações, que estão descritas de forma clara e objetiva, recebeu demonstrativos que contêm diversas informações, tais como data, número do documento, código e descrição do produto, base de cálculo, e tudo o necessário para a demonstração das infrações.

Rejeito as preliminares de nulidade trazidas pelo defendente e passo à análise do mérito da autuação.

Contudo, reclamou o defendente que infrações estariam sendo cobradas em duplicidade, com o mesmo fato gerador, o que implicaria em bis in idem. Este argumento não encontra razão de ser, haja vista que as infrações são autônomas, têm fundamentação distintas, como passamos a analisar de per si.

O sujeito passivo invoca o instituto da decadência quanto aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a setembro de 2013, posto que o Auto de Infração fora lavrado em 17/09/2018 e o contribuinte cientificado em 02/10/18, com base no Art. 150, § 4º do CTN: “*Se a lei não fixar prazo*

*à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Abarcando esse entendimento quanto ao lançamento por homologação, de que se constitui a natureza do ICMS, A Procuradoria Geral do Estado, em Incidente de Uniformização Nº 2016.194710-0, pronunciou-se no sentido de que é neste prazo, de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, que o Fisco deve promover a fiscalização e analisar o pagamento efetuado pelo contribuinte. Caso não o faça, decorridos o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença, sendo que o marco é a contagem de cinco anos, retroagindo da data da ciência do Auto de Infração ao contribuinte, que no presente caso ocorreu em 02/10/2018.

Portanto, os fatos geradores anteriores a cinco anos desta data, foram alcançados pela decadência, perdendo a Fazenda Pública o direito de constituí-los, ou seja, os fatos geradores de janeiro a setembro de 2013.

Analisaremos, por ocasião da apreciação do mérito de cada infração, a ocorrência ou não do instituto da decadência.

No mérito destaco que o sujeito passivo reconheceu o cometimento das infrações 2, 3, 4, 5, 6, e 9, em sua totalidade, conforme Extratos do SIGAT, de fls. 109/112 do PAF. Ficam mantidas.

No que concerne à infração 01, relativa à Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária, no valor de R\$19.682,64 no período de janeiro a dezembro de 2013 e 2014, com multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”; os demonstrativos da infração encontram-se no CD-mídia de fl. 34. Nele podemos visualizar o CFOP, UF, Numero do documento fiscal, chave NF-e, código, descrição da mercadoria, NCM, valor base de cálculo do ICMS, e valor do crédito indevido.

O sujeito passivo alega que não foi possível aferir se os produtos estariam na substituição tributária, e que “aparentemente”, pela descrição e NCM das mercadorias, tratam-se de produtos enquadrados no Protocolo nº 104/2009, que dispõe sobre a substituição tributária nas operações com materiais de construção, acabamento, bricolagem ou adorno”.

Apona que há mercadorias como “cola”( NCM 35.06), que desde 2010 não integra o referido Protocolo, e travesseiro (NCM 94.06), que nunca o integrou.

Em verdade, a infração reporta-se à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS de mercadorias listadas no Anexo I do RICMS/2012, conforme Art. 289, regulamento este, de pleno conhecimento dos contribuintes e disponibilizado inclusive no site da SEFAZ.

O sujeito passivo aponta dois itens que não estariam na substituição tributária, tais como travesseiros e cola, mas não lhe assiste razão, eis que compulsando o Anexo I do RICMS/2012, pode ser constatado que:

- a) Travesseiro e pillows, – 9404.9, constituem o item 15.3, do Anexo I.
- b) Cola está prevista no item **24.92 do Anexo I**: “Produtos de qualquer espécie utilizados como colas ou adesivos, acondicionados para venda a retalho como colas ou adesivos, com peso líquido não superior a 1 kilo, exceto cola bastão, cola instantânea e cola branca escolar – 3506.

Ademais, a legislação do ICMS veda a utilização de créditos fiscais de produtos que estejam enquadrados na substituição tributária, tal como o Art. 290 do RICMS/2012:

**Art. 290.** *Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária*

*ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva*

*essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária.*

Outrossim, se não há tributação anterior, cabe a tributação no destino. Quanto aos produtos CS 0010, e CS 00, em que o defendente sustenta que apropriou créditos na entrada e deu saídas tributadas, subsequentemente, não há prova nos autos desta assertiva.

Embora seja procedente a acusação fiscal, observo que operou-se a decadência para os fatos geradores ocorridos em janeiro a setembro de 2013, período no qual a Fazenda Pública não poderia mais constituir o crédito tributário. Devem ser excluídos da infração, as datas de ocorrência de 31/01/2013 a 30/09/2013, que perfaz o total de R\$7.928,99.

Infração procedente em parte, no valor de R\$11.753,65.

Quanto às infrações 07 e 08, relativas à 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, no valor de R\$19.670,77, no período de junho de 2013, (infração 07), no valor de R\$69.438,68, no período de janeiro a maio, agosto a dezembro de 2013, janeiro a novembro de 2014, (infração 08).

A exigência de ICMS através da antecipação parcial foi instituída na legislação do Estado da Bahia a partir de 01/03/2004, por meio da Lei nº 8.967, de 29/12/2003, e consiste na aplicação da alíquota interna sobre valor da operação interestadual constante na Nota Fiscal de aquisição, deduzindo-se o valor do imposto destacado no mencionado documento fiscal, salientando-se que a antecipação parcial não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por isenção, não-incidência, antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação, conforme art. 12-A (caput), § 1º e seus incisos I a III da Lei nº 7.014/96.

Desse modo, está obrigado a recolher o ICMS – Antecipação Parcial, o contribuinte neste Estado, independentemente do regime de apuração do imposto, em relação às mercadorias adquiridas para comercialização.

Observo que no caso de o contribuinte deixar de recolher o imposto por antecipação parcial, mas que, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, a legislação prevê a dispensa da exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea “d”, do inciso II da Lei nº 7.014/96:

*“Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas: .... II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente: ... d) quando o imposto não for recolhido por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares”. Vale salientar, que a redação atual da alínea “d” do inciso II do art. 42, acima reproduzida, foi dada pela Lei nº 10.847, de 27/11/2007, DOE de 28/11/2007, efeitos a partir de 28/11/2007.*

O sujeito passivo tenta elidir as infrações com o argumento de que estaria sendo duplamente autuado, com relação ao Auto de Infração anteriormente lavrado, sob nº 29895000005/18-4. Também reclama que haveria erro nos cálculos da multa, pois não foram consideradas pelo autuante, as transferências e as devoluções.

Ocorre que o Auto de Infração nº 29895000005/18-4, incidiu sobre omissão de saídas de mercadorias tributáveis, apurada por meio de levantamento de estoques, infração distinta da que está sendo apurada neste Auto de Infração. Cai por terra o argumento trazido pelo defendente, de que há cumulação de multas, posto que não há conexão, nem duplicidade entre as autuações.

Quanto às transferências, há a incidência da antecipação parcial entre estabelecimentos da mesma empresa a título de transferências, pois configura-se a ocorrência do fato gerador nas entradas interestaduais de mercadorias para comercialização, com base no inciso I, artigo 4º da Lei nº 7.014/96.

Quanto às devoluções de mercadorias o procedimento a ser adotado pelo contribuinte é:

Para as mercadorias com antecipação parcial ainda não paga, abate da apuração do valor a recolher, e para mercadorias com antecipação parcial já paga, tratando-se de contribuinte, que apure o imposto pelo regime de conta corrente fiscal de apuração, credita-se do valor pago a título de antecipação parcial. Contudo não há prova nos autos, das devoluções alegadas pelo defendente.

Ocorre que a legislação estadual - Lei nº 7.014/96 - fixa a obrigatoriedade do contribuinte de efetuar o recolhimento do imposto a título de antecipação parcial, definindo a base de cálculo para determinação do valor a ser pago no prazo fixado para o recolhimento:

*Art. 12-A. Nas aquisições interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, será exigida antecipação parcial do imposto, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso III do art. 23, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.*

*§ 1º A antecipação parcial estabelecida neste artigo não encerra a fase de tributação e não se aplica às mercadorias, cujas operações internas sejam acobertadas por:*

*I - isenção;*

*II - não-incidência;*

*III - antecipação ou substituição tributária, que encerre a fase de tributação.*

*§ 2º O regulamento poderá fazer exclusões da sistemática de antecipação parcial do imposto por mercadoria ou por atividade econômica.*

*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.*

Por outro lado, não tendo o contribuinte adimplido ao recolhimento do imposto a título de antecipação parcial, ignorando a norma legal posta, e adotando simplesmente o critério de apuração do imposto através do regime normal de apuração, o Art. 42 da Lei nº 7.014/96, determina que seja aplicada a seguinte penalidade:

*§ 1º No caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, inclusive por antecipação parcial, nas hipóteses regulamentares, mas, comprovadamente, recolher o imposto na operação ou operações de saída posteriores, é dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a penalidade prevista na alínea "d" do inciso II";*

Na situação indicada nas infrações sob análise, o sujeito passivo não cumpriu as determinações legais para efetuar o pagamento do imposto a título de antecipação parcial na forma e no prazo fixado pela legislação, ficando patente que o elemento temporal para pagamento do imposto/antecipação parcial não foi atendido, sendo, desta maneira, cabível a penalidade prevista no § 1º acima descrito.

Entendo que se trata de descumprimento de obrigação principal ao deixar de efetuar o pagamento do imposto a título de antecipação parcial, que possui previsão legal para esse fim, conforme se depreende do próprio Código Tributário Nacional - CTN, de acordo com o texto abaixo reproduzido:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.*

*§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

*Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.*

*Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.*

Quanto à redução da multa requerida pelo contribuinte, a norma esposada pelo § 7º, art. 42 da Lei nº 7.014/96, reproduzida pelo Art. 158 do RPAF/BA, restringe-se às situações de multas por descumprimento de obrigações acessórias: “§ 7º As multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelo órgão julgador administrativo, desde que fique comprovado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e não impliquem falta de recolhimento do imposto.”

Portanto, visto que, ao não se configurar descumprimento de obrigação de natureza acessória, falece competência à esta JJF para tal fim, por se tratar de penalidade por descumprimento de obrigação principal.

Contudo, a infração 07 refere-se a ocorrência de 30/06/2013 e se encontra atingida pela decadência, não possui o fisco o condão de exigir a aplicação da penalidade. Infração improcedente.

A infração 08, no que concerne aos períodos de janeiro a setembro de 2013, também foi atingida pela decadência, e esses meses devem ser retirados da acusação fiscal, restando remanescente o valor de R\$52.124,81.

Destaco que o defendente não questionou os dados numéricos do levantamento fiscal.

Quanto à inconstitucionalidade alegada pelo defendente, saliento que não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I do RPAF/99.

Não acato o pedido formulado pelo defendente para que seja “anulada” a multa exigida, tendo em vista que se trata de penalidade por descumprimento da obrigação principal, sendo que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal, haja vista que esta competência é da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o § 1º, do art. 169 do RPAF/99, para este caso concreto.

Concluo que, não tendo sido comprovado o pagamento da antecipação parcial no prazo devido, e tendo a fiscalização atestado que houve recolhimento do imposto em operação ou operações de saída posteriores, está correta a multa exigida no presente lançamento, nos períodos ou nos fatos geradores que não foram alcançados pela decadência, conforme previsão do Art. 150, § 4º do CTN.

Infração 07 – improcedente.

Infração 08 – procedente em parte.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos. Assim, o montante do Auto de Infração é conforme o quadro abaixo:

INF	RESULTADO	VLR. LANÇADO	VLR. JULGADO	MULTA
01	PROCEDENTE EM PARTE	19.682,64	11.753,65	60%
02	REONHECIDA	42,58	42,58	60%
03	REONHECIDA	3.037,55	3.037,55	60%
04	REONHECIDA	5.008,37	5.008,37	100%
05	REONHECIDA	195,50	195,50	60%
06	REONHECIDA	86,45	86,45	60%
07	IMPROCEDENTE	19.670,77	0,00	-----
08	PROCEDENTE EM PARTE	69.438,68	52.124,81	-----
09	REONHECIDA	2.684,03	2.684,03	-----
TOTAL		119.926,57	74.932,94	

## VOTO DIVERGENTE

Peço licença aos demais Conselheiros para divergir apenas no tocante à consideração do marco final para efeito de estabelecimento do prazo decadencial, conquanto reconheça o cuidado dispensado pela d. relatora na análise do presente processo.

A discrepância reside em saber se cessa a contagem do prazo decadencial a partir da lavratura do auto de infração ou a partir da ciência do lançamento por parte do contribuinte.

Em primeiro lugar, é de se registrar que a decadência é instituto de direito material e nada tem a ver com a relação processual, ainda que de cunho administrativo.

Visa a decadência trazer consequências para a **inércia** do ente tributante que, no quinquênio legal, não age para assegurar o seu direito de exigir o tributo que lhe pertence.

Enquanto o credor tributário **não tomar a iniciativa de externar um direito seu**, estará fluindo o lapso decadencial.

Os efeitos decadenciais visam impedir que indefinidamente o sujeito ativo exercite o direito material potestativo de constituir o crédito tributário.

E este se materializa com a lavratura do auto de infração. Depois disto, não há que se falar em decadência, pois a omissão do credor, que até então se configurava, deixou de existir.

Aliás, tal raciocínio encaixa-se perfeitamente no comando contido no art. 173 do CTN, de transcrição obrigatória:

*“Art. 173. O **direito** de a Fazenda Pública **constituir o crédito tributário** extingue-se após 5 (cinco) anos, contados...” (negritos da transcrição)*

Está dito “com todas as letras” que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se em cinco anos.

Neste trilho, dúvidas não há de que a constituição do crédito tributário se **exterioriza com a lavratura do auto de infração**, sem depender de ciência do contribuinte.

Se é direito material, potestativo, este já se encontra plenamente exercido com a formalização do lançamento.

O ato de se dar ciência ao contribuinte da lavratura do auto de infração já é **estranho** à fluência do intervalo decadencial, pois apenas visa dar conhecimento ao devedor de que o direito material potestativo da pessoa tributante foi exercido, posto constituído o crédito tributário, podendo, a partir daí, ser quitada a dívida ou ser ela discutida nas vias administrativas e/ou judiciais.

Não fosse assim e tal direito exclusivo do ente tributante ficaria **a mercê** da decisão do devedor em tomar conhecimento oficial do lançamento para que encerre a contagem dos cinco anos decadenciais.

Bastava ao contribuinte esquivar-se de receber o ato notificatório do lançamento para que a iniciativa do credor tributário ficasse embaçada, a aguardar de quem resiste a pagar a dívida um

gesto de recebimento para fazer terminar a contagem do prazo decadencial.

Aliás, não são raros os casos em que se lavra o lançamento de ofício contra a empresa que já encerrou suas atividades, na esperança de notificar os sócios nos seus domicílios para assegurar-se o recolhimento de crédito tributário líquido e certo. E, muitas vezes, estes sócios não cuidam de atualizar seus endereços junto ao cadastro fazendário.

Decididamente, tal espera não faz o menor sentido para que o direito material potestativo do ente tributante se concretize.

E isto é diferente da prescrição, que envolve – aí sim – questões processuais, pois o direito de ajuizamento do credor só se completa quando ocorre o despacho ordenatório da citação.

Em outras palavras: o direito processual de investir contra o devedor só se aperfeiçoa quando a relação processual se estabelece (seja pela teoria dual, seja pela teoria tripartite), e esta toma corpo quando há a citação do acionado.

Como se sabe, o direito material de exigir o pagamento da dívida do devedor não se confunde com o direito processual de ajuizar ação contra este para obter a prestação jurisdicional de satisfação do débito. O primeiro é regido pela decadência e independe de notificação do devedor, pois o direito potestativo estará materializado com a formalização do crédito tributário; no caso presente, ao lavrar o auto de infração, o Estado da Bahia solenizou seu direito **e fez acabar a sua inação em constituir o crédito tributário**. O segundo é regido pela prescrição, que afeta o direito de ação, a pressupor, para estar completado seu exercício, o despacho determinativo citatório; se é um direito de natureza processual, não se realiza com a simples iniciativa do acionante, pois para a relação processual configurar-se por inteiro, deve ficar ciente o suplicado da pretensão do autor em obter a prestação jurisdicional do Poder Judiciário, no intuito de conseguir daquele uma prestação; note-se que o despacho ordenando a citação é causa interruptiva da prescrição, nos termos do art. 240, §1º, do novo CPC, a saber:

*“Art. 240. A citação válida, ainda quando ordenada por juízo incompetente, induz litispendência, torna litigiosa a coisa e constitui em mora o devedor, ressalvado o disposto nos arts. 397 e 398 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).”*

*§ 1º A interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, retroagirá à data de propositura da ação” (negritos da transcrição).*

Veja-se que, se para interromper a prescrição, o despacho do juiz – mesmo incompetente - **faz retroagir a causa interruptiva para a data da propositura da ação**, igual raciocínio deve ser aplicado analogicamente para admitir que a decadência cesse com a lavratura do auto de infração.

Em ambos os casos, propositura da ação e lavratura do lançamento, o prazo (prescricional e decadencial, respectivamente) terminou quando o credor tomou a iniciativa de praticar o ato e resolveu sair do estado letárgico no qual se encontrava.

Tudo para prestigiar a **proatividade** do titular do direito.

Assim se põe coerente o pensamento do consagrado jurista Hugo de Brito Machado (In Curso de Direito Tributário, 2013, pp. 223/224):

*“A distinção entre decadência e prescrição na Teoria Geral do Direito fica mais clara quando partimos da distinção entre o direito potestativo e o direito a uma prestação. **Direito potestativo é aquele cuja satisfação depende apenas do credor**; enquanto o direito a uma prestação é aquele cuja satisfação ocorre com uma prestação que depende do devedor. **Decadência é a extinção, pelo decurso do tempo, de um direito potestativo**; enquanto prescrição é a extinção, pelo decurso do tempo, de um direito a uma prestação – ou, como preferem alguns, a extinção da ação que o protege porque se destina a assegurar sua satisfação” (destaques da transcrição).*

Toda esta construção tem o intento de discordar, máxima vênia, do entendimento esposado no voto vencedor de que o prazo de decadência se encerraria em 02.10.2018, data de recebimento do auto de infração (fl. 06).

Em verdade, o termo final da fluência do quinquênio legal está em 17.9.2018, data da lavratura do lançamento, conforme consignado na fl. 01 deste PAF.

Isto posto, entendemos respeitosamente que o mês de setembro de 2013 está a salvo da decadência, devendo o ICMS de R\$491,79, cobrado na infração 01, e a multa de R\$2.225,47, inscrita na infração 08, ser também incluídos na condenação.

É como voto.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298950.0004/18-8**, lavrado contra **CASA DE COURO SANTA RITA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$20.124,10**, acrescido da multa de 60% sobre R\$15.115,73 e 100% sobre R\$5.008,37, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a” e “b”, VII, “a” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas: percentual no valor de **R\$52.124,81** e por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$2.684,03**, previstas nos incisos II, “d”, §1º e XI do mesmo artigo e lei já citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 5.837/05, devendo ser homologados os valores já recolhidos.

Sala das sessões do CONSEF, 12 de junho de 2019.

TOLSTOI SERA NOLASCO – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – RELATORA

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE