

A. I. N° - 206886.0004/18-0  
AUTUADO - FERRAGENS NEGRÃO COMERCIAL LTDA.  
AUTUANTE - JORGE JESUS DE ALMEIDA  
ORIGEM - IFEP NORTE  
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 12/11/2019

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0227-03/19**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA COM FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA. Fato reconhecido. Infração subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. REGISTRO DE OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTAVEIS. Ajustes realizados pelo Autuante na informação fiscal reduz o valor lançado originalmente. Infração parcialmente subsistente. 3. LANÇAMENTO A MENOS. APLICAÇÃO DE ALÍQUOTA DIVERSA DA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO. Contribuinte apresenta elementos que elide a acusação fiscal. Infração improcedente. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. a) MERCADORIAS PARA O ATIVO FIXO. b) MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Contribuinte não apresenta elementos com o condão de elidir a acusação fiscal. Infrações subsistentes. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO DE ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO. a) MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS. b) MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS. Comprovada, nos autos, a acusação fiscal. Infrações subsistentes. Excluídos da exigência fiscal, os fatos geradores, no que tange às ocorrências anteriores à 29 de junho de 2013, em razão da extinção dos débitos fiscais pela perda de direito do Estado, de processar o lançamento fiscal de ofício. Aplicação da decadência nos termos do art. 150, § 4º, do CTN (Código Tributário Nacional), nas infrações 02 e 03. Não acolhido pedido de cancelamento ou redução das multas. Rejeitado pedido de diligência ou perícia fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 29/06/2018, exige crédito tributário no valor de R\$69.218,79, em razão das seguintes irregularidades:

**Infração 1.** 01.02.06 - utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria adquirida com pagamento de imposto por substituição tributária, no mês de dezembro de 2014, no valor de R\$9.782,00, acrescido da multa de 60%;

**Infração 2.** 02.01.03 – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas no mês de dezembro de 2014, no valor de R\$33.311,62, acrescido da multa de 60%.

**Infração 3.** 03.02.02 – recolheu a menos ICMS em decorrência de aplicação de alíquotas diversas da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, no valor de R\$5.484,59, acrescido da multa de 60%;

**Infração 4.** 06.01.01 - falta de recolhimento de ICMS, relativo a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, nos meses de junho de 2013, e fevereiro, de 2014, no valor de R\$786,48, acrescido da multa de 60%;

**Infração 5.** 06.02.01 - falta de recolhimento de ICMS, relativo a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro, abril e setembro de 2013, outubro e dezembro de 2014, no valor de R\$2.171,33, acrescido da multa de 60%;

**Infração 6.** 16.01.01 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada, totalizando R\$12.883,71;

**Infração 7.** 16.01.02 - deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada, totalizando R\$4.799,06.

O autuado impugna o lançamento, fls.76/108. Registra que vem por seu representante legal, apresentar sua impugnação ao auto de infração supracitado, e o faz pelas razões que passa a expor.

Afirma que possui como atividade o comércio atacadista de ferragens e ferramentas, conforme documentos societários acostados, sendo que a maior parte de suas vendas acontece para pessoas jurídicas inscritas no cadastro de contribuintes do ICMS do Estado da Bahia. Repete as infrações que lhe foram imputadas com os respectivos valores.

Aduz que o auto de infração não merece prosperar nos termos em que foi lavrado, primeiro porque o débito foi parcialmente atingido pela decadência (ou prescrição, como será adiante detalhado), e segundo – na eventualidade de não ser reconhecida a decadência – porque a maior parte das supostas infrações, não aconteceu.

Reconhece o cometimento da *infração 01* e, por isso, diz que fará o pagamento desta parte do débito, com as reduções legais a que tem direito.

Observa que o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação, pois o sujeito passivo está obrigado a antecipar o pagamento do valor devido para, posteriormente, no prazo de cinco anos, a autoridade fiscalizadora, homologar – ou não – o referido pagamento. No caso em tela, diz que realizou tempestivamente, o pagamento do imposto de acordo com o que entendia devido.

Afirma que o auto de infração foi lavrado em 29/06/2018 e refere-se ao período de jan/2013 a dez/2014, o que evidencia, que o suposto débito de janeiro a junho (29/06) de 2013 foi alcançado pela decadência e está definitivamente extinto. Elabora planilha apontando tais valores.

Explica que o crédito tributário deve ser definitivamente constituído pelo ato jurídico do lançamento, no prazo máximo de 5 (cinco) anos contados da data da ocorrência de cada fato gerador do tributo. É o prazo quinquenal previsto pelo art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. No caso sob exame, percebe-se que existiu recolhimento parcial do tributo, de modo que se aplica à espécie, o prazo decadencial previsto no artigo citado, conforme entendimento consolidado do Superior Tribunal de Justiça.

Aponta que, ainda, deve ser afastada a incidência do art. 173, I, do CTN, pois realizou o pagamento do imposto que entendia ser devido, momento a partir do qual, o Fisco já tinha conhecimento do fato gerador e já poderia ter analisado se o tal pagamento estava ou não correto (homologar ou não o pagamento).

Pontua que, em relação ao período não abrangido pela decadência, ou seja, de julho de 2013 em diante, requer sejam consideradas procedentes as argumentações a seguir, que comprovam a improcedência parcial do auto de infração.

Explica que em que pese estar evidente que os supostos créditos de jan-jun/2013 não podem ser exigidos, pois foram atingidos pelo instituto da decadência, – alternativamente – registra que, se não reconhecida a decadência, é *mister* reconhecer-se a prescrição referente ao mesmo período, visto que além de ter feito o pagamento parcial do ICMS que entendia devido nos períodos objetos da autuação, a mesma cumpria suas obrigações mensais acessórias, isto é, entregava mensalmente a EFD e a DMA. A entrega destes documentos evidencia que prestou declarações mensais ao Fisco Estadual acerca de suas operações, as quais representaram fatos geradores do ICMS. Ora, com as declarações acerca de tais situações (*aliado ao fato de que havia pagamento – ainda que incorreto / incompleto, como argumentado pelo Fisco*), a Administração Fazendária tinha desde logo, pleno conhecimento e condições de homologar (ou não) o crédito tributário, já constituído (pois declarado), pelo contribuinte.

Comenta que se não for reconhecida a decadência (ou a prescrição) do período mencionado, devem ser acatados os argumentos a seguir indicados. Primeiramente, esclarece que a alíquota de 17% do ICMS não é a carga efetiva à qual está sujeita.

Informa que possui como atividade principal “o comércio atacadista de ferragens e ferramentas” (CNAE 4672-9/00). Nos termos do Decreto 7.799/00/BA possui direito ao benefício de redução de base de cálculo. Aduz que seu CNAE consta no item 14-A do Anexo Único do referido Decreto. Portanto, é imprescindível que seja considerado, para o cálculo do ICMS devido, a redução sobre a base de cálculo (em 41,176%), conforme previsto na legislação transcrita. Esta redução da base de cálculo acarreta uma carga efetiva de ICMS de 10% (e não de 17%) sobre as operações. Pela oportunidade, para demonstrar que as operações que compõem a autuação, contra a qual ora se insurge, estão sujeitas à carga efetiva de 10% do ICMS (e não de 17%), cabe considerar o quadro-resumo que elabora.

Sobre a infração 02, diz que a autoridade fiscal entendeu que deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, as quais foram regularmente escrituradas. Diante da constatação a que chegou, afirma que a autoridade calculou o suposto imposto devido, a partir da alíquota de 17%, além de ter cominado multa de 60% sobre o valor do tributo. Afirma que este lançamento não merece prosperar nos termos em que foi lavrado. Esclarece que, de fato, tributou equivocadamente algumas operações. Isso aconteceu por erro operacional em seu sistema. No entanto, o valor total dessas operações tributadas de forma equivocada não é R\$195.950,71. Diz que o valor de base das tais operações é R\$ 33.311,62.

Para demonstrar o ora alegado, anexa uma planilha com os valores totais das operações incluídas neste ponto da autuação, o que comprovaria que a base de cálculo integral é de R\$33.311,62 (*vide* coluna “J”). Assim, sobre a base correta das operações deve ser aplicada a alíquota do ICMS que, após a redução à qual faz *jus* (art. 1º, decreto 7.799/00/BA), resulta na carga efetiva de 10% (dez por cento). Nota que considerado o equívoco no qual incorreu, de efetivamente realizar operações de saída como não tributadas (enquanto deveriam ter sido tributadas), é preciso reajustar o cálculo do ICMS devido, como mencionado.

Requer seja refeito o cálculo desta infração, a fim de que sobre a base de R\$ 33.311,62 seja aplicada a carga efetiva de 10%, de modo que resulte um valor (de ICMS) a pagar de R\$ 3.331,16.

A respeito da infração 03, repete os valores autuados. Afirma que inicialmente, é necessário pontuar que (como tratado no item anterior) os valores relativos ao período anterior a junho/2013 (inclusive) já foram atingidos pela decadência (alternativamente, pela prescrição). Logo, a inclusão deste período na presente argumentação deve acontecer tão somente seja refutada a tese da decadência (prescrição).

Entende que a reanálise das operações de saída que compuseram este ponto do auto de infração enseja o direito de ser restituída, pois houve pagamento a maior (e não a menor). Explica que como mencionado alhures, faz *jus* a redução de 41,176% da base de cálculo de incidência do ICMS, o que faz com que sua carga efetiva deste tributo seja de 10%. Informa que em algumas

operações do período fiscalizado (jan/2013 a dez/2014), de fato, houve a tributação equivocada; mas a tributação foi a maior, e não a menor.

Explica que, ao invés de aplicar a carga efetiva de 10%, aplicou equivocadamente a alíquota de 12%; e a autoridade fiscal, por sua vez, na autuação fez constar, que o correto seria a aplicação de 17%, sobre a base de cálculo integral. Para demonstrar o resultado do equívoco, cabe analisar como exemplo, os valores referentes ao período de julho/2013, que transcreve.

Frisa que este equívoco se repetiu em diversas outras operações do período fiscalizado e objeto desta autuação. Como dito, entende que os eventuais débitos/créditos referentes ao período anterior a jun/2013 foram atingidos pela decadência (ou prescrição) e sobre os mesmos não cabe mais qualquer demanda (seja por parte do Fisco, seja por parte do contribuinte).

Apresenta dois valores para pleitear a restituição (ou compensação); um considerando apenas o período posterior a junho/2013; e outro considerando a hipótese (o que admite apenas pela argumentação) de ser refutada a ocorrência da decadência (ou prescrição).

Aduz que caso não seja reconhecida a decadência (ou prescrição) do período anterior a junho/2013, o pagamento indevido foi de R\$ 2.065,46 conforme quadro resumido que elabora.

Destaca que, no quadro elaborado, a coluna de ICMS corresponde ao valor que deveria ter sido recolhido (aplicada a alíquota de 17% sobre a base de cálculo reduzida ou, com o mesmo resultado, aplicada a carga efetiva de 10% sobre a base de cálculo integral). Aduz que oportunamente, disponibilizará os documentos que comprovam o cálculo e pagamento a maior.

Sobre o tema, cita o art. 165 do CTN que autoriza seu direito a restituição do indébito. Diz que a própria legislação da Bahia, como não poderia deixar de ser, determina a restituição no caso de imposto recolhido indevidamente, art. 33 da Lei 7.014/96, que reproduz. Neste sentido, pontua que a não restituição ao sujeito passivo, do que pagou a mais, ainda que por seu próprio erro (pagamento espontâneo), implica enriquecimento sem causa e ilícito do Estado.

Conclui que comprovado (i) que tem direito à redução da base de cálculo prevista no Decreto 7.799/00/BA, (ii) que em operações do período objeto da autuação o pagamento do ICMS foi realizado a partir do cálculo com a alíquota de 12%, (iii) que a carga efetiva que deveria ter sido aplicada é de 10% (ou 17% sobre a base reduzida), requer: (i) a improcedência da chamada infração 03 e, consequentemente, (ii) a restituição do pagamento indevido.

Pela oportunidade, requer, que caso remanesça saldo a pagar decorrente deste auto de infração, que o valor a restituir reconhecido neste ponto, seja utilizado para compensar o tal saldo a pagar. Sobre a possibilidade de compensação reproduz os arts. 368 e 369 do Código Civil brasileiro (Lei 10.406/02). Finalmente, quanto à chamada infração 03, requer seja a mesma julgada improcedente, bem como, seja reconhecido o pagamento a maior e, consequentemente, que este pagamento a maior, seja objeto de restituição (ou compensação, com eventual saldo a pagar decorrente desse auto de infração).

No que tange à infração 04, afirma que merece ser julgada integralmente improcedente; quanto ao primeiro período (30/06/2013) não há se falar em exigência, porque se operou a decadência (ou prescrição), quanto ao segundo (28/02/2014), diz que não houve qualquer infração, pois houve sim, o recolhimento do diferencial de alíquota.

Após reiterar arguição de decadência do período anterior a junho/2013, afirma que os valores associados ao exercício de 2014, o diferencial de alíquota foi devidamente apurado, recolhido e informado ao Fisco da Bahia, tudo de acordo com a legislação aplicável, conforme comprovam todos os documentos anexos (anexos 05).

Transcreve os dispositivos inerentes ao ICMS DIFAL para dizer que foram cumpridas as disposições legais acerca do diferencial de alíquotas de ICMS, tributo este, que foi corretamente apurado, recolhido e declarado; motivo pelo qual, deve ser afastada a exigência do valor de R\$186,48, acrescido de multa e atualização monetária, pois absolutamente equivocada esta cobrança. Requer seja esta infração julgada improcedente.

Relativamente à infração 05, diz que a autoridade fiscal, entendeu que não foi recolhido o diferencial de alíquotas de operações ocorridas em 5 períodos que reproduz. Volta a arguir a decadência de parte desta infração. Ainda assim, diz que as operações deste período também estão incluídas na defesa do mérito efetivo contra este ponto da autuação; pois se não reconhecida a decadência (ou prescrição), há de ser reconhecida a ausência de infração, porque o diferencial de alíquotas foi integralmente recolhido.

Explica que todas as aquisições feitas de outros Estados de mercadorias destinadas ao consumo da própria impugnante foram devidamente consideradas para a apuração, recolhimento e declaração quanto ao ICMS devido perante o Fisco da Bahia, conforme comprovam os anexos da defesa. Repisa que vale os argumentos utilizados para rebater a infração anterior. Requer a total improcedência deste ponto da autuação.

Comenta que o auto de infração ora combatido separou as supostas infrações em sete pontos e aos cinco primeiros aplicou multa de 60% sobre o valor do tributo “devido”. Afirma que esta multa não é razoável, nem proporcional e, ainda, viola a limitação constitucional referente ao (não) confisco.

Aduz que a multa de 60% é confiscatória, desproporcional, não razoável e viola também, o direito constitucional à propriedade. Não atende ao princípio do não confisco tributário, da eficiência da Administração Pública, muito menos, ao do interesse público primário, pois, impõe a multa exorbitante de 60% sobre o suposto tributo devido. Ademais, configura-se enriquecimento ilícito do Estado, a exigência de multa confiscatória.

Entende ser absolutamente ineficiente a Administração Pública quando gasta tempo e trabalho (dinheiro público, portanto) para insistir em demandas e pontos que seguramente serão julgados de modo favorável ao contribuinte.

Acrescenta que no caso da decisão proferida pelo Tribunal de Justiça da Bahia, a multa foi reduzida para 30% do valor inicialmente calculado (ou seja, 30% da multa que era confiscatória); isto para se buscar razoabilidade e proporcionalidade na aplicação das leis. Sobre o tema cita jurisprudência do STF e doutrina de notáveis juristas. Não basta que a multa esteja prevista em lei, mas ela também deve ser proporcional e razoável, sem efeitos confiscatórios. Mostra que o Superior Tribunal de Justiça, utilizando como base a decisão do Supremo Tribunal Federal que limita a multa no percentual de 30% (trinta por cento), adotou um parâmetro de 20% (vinte por cento) para considerar como não confiscatória a multa por infração fiscal. Logo, sobre eventual tributo a recolher, requer seja reduzida a multa de 60% para, no máximo, 20% (vinte por cento) do valor do ICMS.

A respeito das infrações 06 e 07, após reproduzir os respectivos valores em uma tabela, reafirma a arguição de decadência para as ocorrências relacionadas às operações anteriores a junho de 2013. Diz que apresenta os registros fiscais (anexos 07) que comprovariam a efetiva escrituração da maior parte das notas fiscais indicadas no auto de infração; o que deve afastar a incidência da multa autônoma de 1%.

Pontua, entretanto, que alguns registros aconteceram de forma extemporânea, em período posterior ao da efetiva aquisição, o que não prejudica o direito de não sofrer a incidência da multa. Sustenta que ainda que de modo extemporâneo, a obrigação legal de escrituração foi cumprida, o que afasta a aplicação das penalidades estabelecidas nos incisos IX e XI do art. 42, da Lei 7.014/96 do Estado da Bahia.

Requer sejam julgadas parcialmente improcedentes as infrações 06 e 07, primeiro, porque parte das exigências foi atingida pela decadência (ou prescrição), e segundo, porque houve o registro da maioria das operações indicadas (equivocadamente) como não escrituradas, tudo conforme comprovaria os documentos anexos já referidos.

Requer seja julgada procedente a impugnação, especificamente para: a) reconhecer a decadência (ou a prescrição) do débito objeto de lançamento, referente ao período de janeiro/2013 a

junho/2013; b) reconhecer que faz *jus* à redução da base de cálculo do ICMS de 41,176%, conforme previsto no art. 1º, do Decreto 7.799/00/BA e que esta redução precisa ser aplicada nos cálculos das infrações 02 e 03; c) quanto à infração 02: julgar parcialmente improcedente, para considerar a base de cálculo apresentada na defesa e sobre a mesma, aplicar a carga efetiva de 10%, de modo que reste corrigido o valor pendente de pagamento do ICMS; d) quanto à infração 03: julgar integralmente improcedente e reconhecer em contrapartida, que houve pagamento a maior; d.1) reconhecido o pagamento a maior, determinar a restituição do montante indevidamente pago ou que o valor do pagamento a maior, seja utilizado para compensar o saldo devedor desse auto de infração; e) quanto à infração 04: julgar integralmente improcedente, porque parte do suposto crédito foi atingido pela decadência (ou prescrição) e o restante foi efetivamente recolhido a título de diferencial de alíquotas; f) quanto à infração 05: julgar integralmente improcedente, porque parte do suposto crédito foi atingido pela decadência (ou prescrição) e o restante foi efetivamente recolhido a título de diferencial de alíquotas; g) reduzir a multa de 60% aplicada em relação às infrações 02, 03, 04 e 05, pois afigura-se confiscatório, não razoável e desproporcional; h) quanto às infrações 06 e 07: julgar parcialmente improcedente, pois parte das operações indicadas como não registradas foram devidamente escrituradas.

Finalmente, protesta por aditamento à defesa, bem como, juntada de outros documentos que comprovem seu direito e todo o alegado e ainda, se assim for entendida pertinente, a baixa em diligência para verificações outras, necessárias ao deslinde da questão.

O Autuado volta a se manifestar fls. 244/246, solicitando a juntada de DAEs, comprovando recolhimento de valores reconhecidos em sua defesa.

O Autuante presta informação fiscal, fls.251/256. Diz que vem apresentar a informação fiscal, face à defesa acostada ao Auto de Infração. Sintetiza os termos da defesa. Afirma que quanto à prejudicial de mérito arguida, a decadência, deve-se observar que a contagem a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, alcança, conforme Nota 2 do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0, a ocorrência em que o Contribuinte não declara o fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributada. Portanto, por não efetuar o recolhimento do Diferencial de Alíquotas sobre o ativo fixo e material de consumo (infrações 04 e 05), o período de janeiro a junho de 2013 não foi alcançado pela decadência, haja vista que o Contribuinte omitiu o fato jurídico tributário por não oferecer à tributação estas operações de aquisições em outras Unidades da Federação.

Da mesma forma, pela falta de registro na escrita fiscal, de mercadorias tributadas e não tributadas constantes das infrações 06 e 07, a contagem do prazo decadencial ocorre a partir do primeiro dia do ano seguinte, considerando que omitiu na sua escrita fiscal as operações retratadas nas infrações supramencionadas.

Com respeito à infração 03, diz que considera que as operações ocorridas entre janeiro e junho de 2013, foram alcançadas pela decadência, levando em consideração que efetivamente foi declarada a ocorrência do fato jurídico tributário, porém efetuou o recolhimento a menos do imposto devido.

Na discussão do mérito, a infração 02 que se refere à prática de operação tributada, como não tributada, mostra que o Contribuinte reconhece que por erro operacional em seu sistema deixou de tributar algumas operações. Entretanto, o defendantete contesta a base de cálculo que não seria de R\$195.950,71, mas sim, R\$ 33.311,62, conforme demonstrado na tabela que elaborou. Afirma que após a revisão do lançamento, constata que o valor efetivo da base de cálculo é, de fato, R\$33.311,62, cujo imposto totaliza R\$3.331,16, calculada com percentual de 10%, decorrente da redução da base cálculo prevista no Decreto 7799/00, do qual o Contribuinte é beneficiário.

Quanto à infração 03, levando em consideração que o Contribuinte é beneficiário do Decreto 7799/00, não deve subsistir, porque a carga tributária é 10% e não 17%, como está descrito no Auto de Infração. O valor pleiteado referente ao recolhimento a maior no montante de R\$ 1.847,28, deve ser objeto de pedido de restituição em processo à parte, após devidamente comprovado e

atestado pelos destinatários das mercadorias de que os créditos não foram utilizados na sua totalidade, isto porque, o destaque a maior nos documentos fiscais tem repercussão subsequente na cadeia tributária.

No que se refere à infração 04, ressalta que o primeiro valor de R\$ 600,00, ocorrido no mês de junho de 2013 não é alcançado pela decadência pelo motivo apresentado anteriormente e depois, porque o imposto deveria ser recolhido em 09 de julho de 2013, anterior à data da lavratura do Auto de Infração que foi em 29 de julho de 2018. O segundo valor de R\$186,48, está demonstrado no Anexo III-a (pag. 37) cuja coluna do valor recolhido apresenta a importância de R\$5.594,40 e o valor apurado da Diferença de Alíquotas é R\$5.780,88. A Defendente não contestou o valor apurado, apenas elaborou um quadro que destaca a base de cálculo e o imposto debitado.

Na infração 05, que corresponde a falta de recolhimento do Diferença de Alíquotas sobre a aquisição de materiais de consumo em outras unidades da Federação, a Impugnante apenas menciona as aquisições ocorridas em fevereiro e abril de 2013 alegando decadência, já discutida anteriormente. Frisa que o Contribuinte omitiu o fato jurídico tributário e assim procedendo, a contagem ocorre a partir do primeiro dia do ano seguinte ao fato gerador. Os outros valores constantes dos Anexos IV e IV-a (pags. 39 e 40) não foram mencionados pela Autuada, nem tampouco contestados os valores apurados.

Sobre a argumentação de que a multa de 60% aplicada é confiscatória, ressalta que a mesma é prevista na Lei 7014/96, art. 42 e não lhe cabe analisar se o percentual estabelecido em Lei é desproporcional ou não. Acrescenta que as multas são reduzidas em cada fase do processo, conforme está informado ao Contribuinte na página 05 do Auto de Infração.

Sobre as infrações 06 e 07 – a Impugnante faz referência a decadência do período de janeiro a junho de 2013. Diz que este aspecto foi rebatido anteriormente, por constatar que o Contribuinte omitiu o fato jurídico tributário cuja contagem ocorre a partir do primeiro dia do ano seguinte ao fato gerador e logicamente o período mencionado não foi alcançado pela decadência.

Explica que em relação às notas fiscais que foram registradas e devidamente comprovadas no Anexo 07 (páginas 216 a 240) deste processo, realizou a respectiva exclusão do lançamento, nos valores de R\$144,16 referente a infração 06 e R\$153,85 da infração 07, conforme Demonstrativo de Notas Fiscais Tributadas e Registradas e Demonstrativo de Notas Fiscais não Tributadas e Registradas, que anexa a Informação Fiscal.

Deste modo, informa que a composição do débito, após o acatamento das alegações da defesa de acordo com novo Demonstrativo, perfaz a quantia de R\$33.436,20, correspondente à infração 01 – R\$9.762,00; infração 02 – R\$3.331,16; infração 03 – R\$0,00; infração 04 – R\$786,48; infração 05 – R\$2.171,33; infração 06 – R\$12.740,02 e infração 07 – R\$4.645,21.

O autuado volta a se manifestar, fls. 268/271. Reitera que deve ser homologada a infração 01 e que pagou os valores associados às infrações 02, 04 e 05, que também devem ser homologadas. Mais uma vez, pleiteia seja aplicada a decadência na infração 03.

Quanto às infrações 06 e 07, frisa que merecem revisão, considerando que ainda restaram documentos escriturados e mantidos pelo fisco. Elabora um resumo com os valores que entende remanescer para tais infrações.

O Autuante presta nova informação fiscal, fls. 304/305. Após sintetizar os termos da nova defesa, sobre a alegação do autuado a respeito das infrações 06 e 07, informa que o contribuinte não apresentou a relação das notas fiscais efetivamente escrituradas. Observa que no anexo 07, fls.216 a 240, estão grifadas as notas fiscais efetivamente escrituradas que resultaram nos demonstrativos acostados a informação fiscal fls. 261/262 deste PAF.

Quanto ao pedido de cancelamento da infração 07 com base no disposto no art. 158 do RPAF, é competência do CONSEF.

Consta, às fls.307/313 dos autos, extrato do SIGAT/SICRED com pagamento parcial do auto de infração, referente às parcelas reconhecidas pelo autuado.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado, para exigir crédito fiscal relacionado ao ICMS, relativamente a sete irregularidades apuradas em ação fiscal, conforme descrito na inicial dos autos, sendo reconhecido pelo defensor o cometimento da infração 01, cujo valor foi devidamente recolhido, conforme extrato do SIGAT/SICRED fls.307/313, devendo ser homologado pela SEFAZ.

Embora o defensor não tenha arguido questões específicas de nulidade, analisando os elementos que compõem o presente PAF, verifico que todas as infrações estão descritas nos respectivos demonstrativos, com o comprovante do recebimento do CD/mídia eletrônica contendo os arquivos, registrando detalhadamente as informações necessárias e suficientes ao exercício da ampla defesa e do contraditório em conformidade com as exigências legais.

Nessa esteira, observo que o Auto de Infração foi lavrado em consonância com a lei nº 7014/96 e o RICMS/2012. As irregularidades apuradas estão devidamente demonstradas nos levantamentos fiscais, e a apuração do imposto se encontra em conformidade com o fato descrito no corpo do Auto de Infração. Assim, no que tange às questões formais, verifico estarem presentes os pressupostos de validade processual, não faltando requisitos essenciais na lavratura do auto de infração, encontrando-se definidos o autuado, o montante devido e o fato gerador do débito tributário reclamado, conforme estabelece o art. 142 do CTN. Portanto, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, não estão incursos em quaisquer das hipóteses do artigo 18, do RPAF/BA, para se decretar a nulidade da autuação.

Rejeito o pedido de diligência e perícia solicitadas, pois entendo que os dados constantes no processo são suficientes para a sua apreciação, nos termos do artigo 147, incisos I, alínea “a”, e II do RPAF/99, o qual estabelece o indeferimento do pedido de diligência, quando o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção, os elementos contidos nos autos, e não constato a necessidade de conhecimento técnico especializado para deslinde da controvérsia.

O defensor anotou que o auto de infração foi lavrado em 29/06/2018, dessa forma, suscitou a decadência das operações constantes do lançamento de ofício que ocorreram no período de jan/2013 a jun/2013, sob o entendimento de que teriam sido alcançadas pela decadência, portanto, definitivamente extintas. Elaborou planilha apontando tais valores.

A respeito da arguição de decadência dos fatos geradores verificados no período entre 01/2013 a 29/06/2013, observo que sua apreciação pela administração pública do Estado da Bahia, se encontra hoje, pacificada através do Incidente de Uniformização nº 2016.194710, da Procuradoria Estadual (PGE/PROFIS).

O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja a declaração do imposto devido ou algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que, mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150 do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém, com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo decadência, para o lançamento da diferença, é

- deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I.
3. Débito declarado com efetivação de pagamento parcial: O contribuinte apura o imposto e antecipa o pagamento parcial do montante devido (e declarado), ensejando a aplicação igualmente do § 4º, do art. 150 do CTN.
  4. Débito declarado e não pago: Neste caso deve ser aplicada a previsão do art. 150, § 4º, do CTN, considerando a interpretação de que, a Administração Tributária homologa a declaração ou o pagamento expedido pelo particular.
  5. Débito não declarado e não pago: Aplicação direta das disposições do art. 173, I do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte, ao que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento não há o que ser homologado.

Quando se apura, no levantamento fiscal, imposto não declarado e não pago, implica dizer que não há pagamento ou lançamento a ser homologado, neste caso, aplica-se a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No presente caso, a infração 01, além de não ter sido alcançada pela decadência, foi reconhecida e paga pelo contribuinte. As infrações 02 e 03 se reportam a operações, em que o contribuinte declarou os valores, realizando sua escrituração nos livros próprios (infração 02) e efetivando recolhimentos, ainda que a menor (infração 03). Dessa forma, aplica-se a norma estabelecida no § 4º, do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo decadencial é de cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador. Nestas circunstâncias, considerando a data de lavratura do auto de infração, as ocorrências apuradas até 29/06/2013 relacionadas nas infrações 02 e 03 foram fulminadas pela decadência.

No que diz respeito às infrações 04 e 05 (falta de recolhimento do ICMS DIFAL), 06 e 07 (falta de escrituração de notas fiscais de entradas no respectivo livro fiscal), não houve qualquer iniciativa do Autuado em recolher ou declarar o imposto ao fisco estadual. Nestes casos, a norma a ser aplicada é aquela estabelecida no art. 173, I do CTN, vale dizer, o início do prazo de decadência, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado. Sendo assim, para estas infrações, não há o que se falar no que tange ao instituto de decadência.

No mérito, a infração 02 trata de falta de recolhimento do ICMS em razão de a autuada ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no mês de dezembro de 2014.

Nas razões defensivas, o impugnante afirmou que, de fato, tributou equivocadamente algumas operações, por erro operacional em seu sistema. No entanto, apontou erro no valor apurado pelo Fisco, considerando que sobre a base de cálculo correta das operações deve ser aplicada a alíquota do ICMS que, após a redução à qual faz jus (art. 1º, decreto 7.799/00/BA), resulta na carga efetiva de 10% (dez por cento).

Em sede de informação fiscal, o Autuante informou que após a revisão do lançamento, constatou que o valor efetivo da base de cálculo é, de fato, R\$33.311,62, cujo imposto totaliza R\$3.331,16, calculada com percentual de 10%, decorrente da redução da base cálculo prevista no Decreto 7799/00, do qual o Contribuinte é beneficiário.

Analizando os elementos de prova trazidos pelo deficiente, acato as conclusões do Autuante que realizou ajustes com a correção da base de cálculo a aplicação da carga efetiva de 10%, a que faz jus os optantes pelo Termo de Acordo dos Atacadistas, decreto 7799/00.

Dessa forma, considerando a exclusão dos valores fulminados pela decadência e com os ajustes levados a efeito pelo Autuante, a infração 02 é parcialmente procedente e subsiste no valor de R\$3.331,16.

A infração 03 trata de recolhimento a menos de ICMS, em decorrência de aplicação de alíquotas diversas da prevista na legislação, nas saídas de mercadorias devidamente escrituradas.

Sobre esta infração, o defendante além de reputá-la como indevida, salientou que houve pagamento a maior nestas operações. Explicou que ao invés de aplicar a carga efetiva de 10%, aplicou equivocadamente a alíquota de 12%. A autoridade fiscal, na autuação aplicou 17%, sobre a base de cálculo integral. Elaborou planilha demonstrando os valores pagos a mais e solicitou restituição do indébito, com a compensação destes valores com saldos de débitos remanescentes neste auto de infração.

Considerando que o defendante é beneficiário do decreto 7799/00, e a carga tributária a que se submete é de 10% e não 17%, como descrito no Auto de Infração, concluo que este item da autuação não subsiste.

Quanto ao valor pleiteado como restituição do indébito pelo defendante, referente ao recolhimento a maior por ter aplicado alíquota de 12%, ao invés de 10% como alegado na defesa, não pode haver compensação dos aludidos créditos com o débito apontado no presente PAF. Isso porque, tendo sido aplicada pelo contribuinte uma alíquota maior do que a prevista legalmente para a operação, obviamente, o imposto destacado no documento fiscal também foi maior que o devido, o que caracteriza um indébito. Ora, sendo um indébito, tem o contribuinte o direito de postular a restituição do valor indevidamente lançado.

Ocorre que o ICMS é um imposto indireto, significando dizer que o ônus do imposto é arcado pelo contribuinte de fato (adquirente) e não pelo contribuinte de direito (vendedor).

Dessa forma, quando há aplicação de alíquota maior do que a devida, o encargo financeiro é assumido pelo adquirente, que irá efetuar o pagamento ao fornecedor do valor total apontado na nota fiscal.

Certamente que o legislador ao estabelecer que a restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la, visou afastar a possibilidade de enriquecimento sem causa do emitente da nota fiscal, pois, além de receber o valor constante na nota fiscal pago pelo adquirente, também receberia o valor do imposto referente à restituição do indébito, cujo ônus foi arcado pelo adquirente. Desse modo, no caso em exame, descabe a compensação pretendida pelo impugnante.

Vale registrar, a título ilustrativo, que poderá o autuado, querendo, apresentar pedido de restituição, na forma do art. 166 do Código Tributário Nacional – CTN, cuja apreciação será feita pela autoridade fazendária competente.

A infração 04 acusa o contribuinte de falta de recolhimento de ICMS, relativo a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, nos meses de junho de 2013, e fevereiro, de 2014.

A infração 05 trata da falta de recolhimento de ICMS, relativo a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, nos meses de fevereiro, abril e setembro de 2013, outubro e dezembro de 2014.

Sobre estas infrações, além de invocar a decadência já apreciada neste voto, o defendante alegou que teria realizado os recolhimentos respectivos. No entanto, não trouxe elementos de provas necessários para elidir a acusação fiscal.

Registro que o artigo 123 do RPAF/99, assegura ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de

veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo regulamento. Assim, entendo que as infrações 04 e 05 são subsistentes.

As infrações 06 e 07 tratam, respectivamente, de falta de registro na escrita fiscal de entradas de mercadorias tributáveis e não tributáveis, no estabelecimento, sendo aplicada a multa de 1% sobre o valor de cada nota fiscal não escriturada.

O defensor, além da arguição de decadência devidamente apreciada neste voto, alegou ter escriturado algumas notas fiscais nos respectivos livros, embora de modo extemporâneo.

O auditor fiscal informou que revisando estas infrações, excluiu as notas fiscais que foram registradas e devidamente comprovadas no Anexo 07 (páginas 216 a 240) deste processo, elaborou novo demonstrativo ajustado, remanescendo R\$12.740,02 referente a infração 06 e R\$4.645,21 no tocante a infração 07.

Acato as conclusões do Autuante e as infrações 06 e 07 são parcialmente subsistentes.

Em relação ao pedido de redução ou cancelamento da multa, alegando inconstitucionalidade do percentual aplicado de 60%, visto seu entendimento de que foi fixada em patamares que tornam sua cobrança confiscatória, sendo vedado o confisco, sob pena de violação ao direito de propriedade, verifico que não pode ser acatado. Observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação principal neste processo é prevista em dispositivo legal, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas, em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99. Ademais, foge à competência deste Órgão Julgador reduzir ou cancelar multas por descumprimento de obrigação principal nos termos do art. 158 do RPAF/99.

Quanto ao pedido de cancelamento das multas aplicadas, por descumprimento de obrigações acessórias estampadas nas infrações 06 e 07, sob a alegação de que não houve prejuízo ao erário estadual, também deixo de acatar. Cabe ressaltar que a falta de escrituração de notas fiscais, dificultam a aplicação de alguns roteiros de Auditoria, como por exemplo, a Auditoria de Estoques.

Ademais, no presente caso, não existe prova inequívoca nos autos, de inexistência de prejuízo ao erário, considerando que o defensor foi flagrado no cometimento de infrações à legislação tributária, que resultaram em falta de pagamento de imposto.

Ante ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores pagos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206886.0004/18-0, lavrado contra **FERRAGENS NEGRÃO COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$16.070,97**, acrescido da multa de 60% prevista no inciso VII, alínea “a”, inciso II, alínea “a” e “f” do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor **R\$17.365,29**, prevista no inciso IX e XI do art. 42 do citado dispositivo legal e dos acréscimos moratórios previstos pela Lei 9.837/05, devendo ser homologados os valores pagos.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2019.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS – RELATORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR