

PROCESSO - A. I. Nº 298950.0004/18-8
RECORRENTE - CASA DE COURO SANTA RITA LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JFJ nº 0093-05/19
ORIGEM - INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11/02/2021

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0290-11/20-VD

EMENTA: ICMS. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Deveria a fiscalização efetuar cálculo do valor não recolhido a título de Substituição Tributária e, sobre o valor encontrado aplicar a penalidade prevista na Lei nº 7.014/96, sendo que o fato de ter tido tributação normal nas saídas das mercadorias, que impossibilita, ao recorrente, recuperar possíveis recolhimentos efetuados a maior. Neste Caso, caberia apenas penalidade prevista no art. 42, §1º da Lei nº 7.014/96, determinando que o contribuinte sujeito ao Regime Normal de Apuração que deixou de recolher o imposto por antecipação, mas, comprovadamente, recolher o imposto nas operações de saída posteriores, sendo dispensada a exigência do tributo que deveria ter sido pago por antecipação, prevista na alínea “d”, do inciso II do mesmo artigo, cujo dispositivo estabelece a multa de 60% do valor do imposto por antecipação não recolhido tempestivamente, conforme ocorreu no caso concreto. Comprovado que o recolhimento do imposto nas operações de saída posteriores das referidas mercadorias, é legítima a apropriação do crédito fiscal para dedução dos débitos quando das saídas, sob tributação normal, em respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS, sendo insubsistente a exigência, ora em análise, de crédito indevido, eis que o próprio autuante atesta a ocorrência de tributação normal nas saídas subsequentes das citadas mercadorias. Infração insubsistente. Modificada a Decisão recorrida. **2. 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. Mantida a Decisão recorrida deste item. Não acolhida a preliminar de nulidade por cerceamento do direito de defesa. Indeferido o pedido de diligência. **RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário impetrado pela autuada em decorrência do julgamento proferido pela 5ª JF que decidiu pela Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 17.09.2018, ciente em 02.10.2018, no valor original de R\$119.846,57, referente a fatos geradores nos exercícios de 2013 e 2014, definidos em nove infrações, sendo reconhecidas e pagas as infrações 2, 3, 4, 5, 6 e 9, e objeto da peça recursiva as infrações 1, 7 e 8, abaixo descritas:

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 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”;

Após analisar o Auto de Infração, a impugnação apresentada pela autuada, protocolada em 03.12.2018, fls. 40 a 63, a Informação Fiscal prestada pelo autuante, protocolada em 19.02.2019, fls. 86 a 90, a Manifestação apresentada pela autuada, protocolada em 11.03.2019, fls. 98 a 102, a segunda Informação Fiscal prestada pelo autuante, protocolada em 23.05.2019, fls. 105 a 106, em sessão do dia 12.06.2019, através o Acórdão JF nº 0093-05/19, fls. 119 a 134, assim decidiu a 5ª JF:

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, contém 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 constituir-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, Número 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.

Observe 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 – im procedente.

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 notificador 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.

Tendo ciência da decisão acima descrita, inconformada e tempestivamente, a Recorrente, devidamente representada por sua advogada constituída, Dra. Camila Guerreiro de Sales Britto, OAB/BA, nº 19.750, apresentou Recurso Voluntário, protocolado em 27.08.2019, fls. 145 a 156,

buscando reformar a mesma, que ora analiso.

Inicialmente a Recorrente afirma estar a sua peça recursiva atendendo ao que exige o RPAF BAHIA e requer o seu encaminhamento a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal afirmando sendo seu dever reformar a decisão de primeira instância, para, em sequência demonstrar o seu inconformismo com a mesma.

Infração 01 – Diz ter a Junta Julgadora, ao reconhecer a decadência propugnada para os fatos geradores compreendidos no período anterior a setembro de 2013, a desonerado do valor de R\$7.928,99, insurgindo-se, porém, pelo não acatamento à sua convicção de ter havido cerceamento de defesa, ao não especificar a que convênio ou protocolo se referiam as mercadorias tidas como sujeitas à Substituição Tributária, cujo imposto foi pago nas saídas, pelo regime de conta corrente fiscal.

Infrações 02 a 06 e 09 – Informa terem sido as mesmas reconhecidas e pagas, conforme comprovantes de pagamento anexados ao processo.

Infração 07 – Em face de se reportar a fatos geradores anteriores a Setembro de 2013, foi reconhecida e declarada improcedente pela Junta Julgadora.

Infração 08 – Ao considerar a decadência de relação aos fatos geradores anteriores a setembro de 2013, a Junta Julgadora determinou a desoneração dos valores referentes a este período, no montante de R\$17.313,87, não acatando a sua afirmativa de que teria ocorrido duplicidade de cobrança da multa incidente, no Auto de Infração objeto do presente processo e no Auto de Infração nº 2989500005/18-4, além de afastar, também, o pedido subsidiário de cancelamento da multa.

Apresenta em seguida quadro demonstrativo do resultante do julgamento proferido na decisão de piso, como abaixo:

Infração	Valor Autuado	Valor após Julgamento
01	19.682,64	11.753,65
07	19.670,77	0,00
08	69.438,68	52.124,81
Totais	108.792,09	63.878,46

Após a apresentação dos fatos resultantes do julgamento em Primeira Instância, passa a analisar as infrações 1 e 8, que restaram controversas.

Infração 01 – Impossibilidade de Glosa de crédito fiscal nas aquisições de materiais adquiridos com substituição tributária.

Igualmente em sua impugnação inicial, a Recorrente afirma ser imprescindível o conhecimento do enquadramento de cada produto objeto da autuação por convênio ou protocolo de que o Estado da Bahia seja signatário, pois sem essa informação não pode exercitar plenamente o seu direito ao contraditório e ser dever do ente fiscalizador dar ciência ao contribuinte deste enquadramento.

Diz que, mesmo tal atitude não impedindo que se pronuncie, o ato de não lhe ser dado ciência do que requereu dificulta sobremodo a execução da sua peça defensiva e que a identificação dos produtos não deixaria margem a erro de interpretação e enquadramento o que, com certeza, ocorreu no processo.

Traz, a Recorrente, demonstrativo, com cálculo percentual das mercadorias objeto da autuação, destacando em especial o item COLA cujo enquadramento afirma ter sido efetuado com base no item 24.92 e que representa 58,86% do total apurado na infração. Abaixo a tabela demonstrativa apresentada:

Descrição	Base de Cálculo	Crédito Glosado	%
ALMOFADA	468,28	32,76	0,17%
BASE	10.402,11	771,08	3,92%
BOOK	126,09	5,04	0,03%
BRACO	1.412,74	118,64	0,60%
CAMA	1.353,00	230,01	1,17%
COLA	90.704,91	11.584,41	58,86%
CONECTOR	1.021,05	71,43	0,36%
DESLIZANTE	2.942,30	192,00	0,98%
DOBRADICA	1.573,11	140,99	0,72%
ENCAIXE	161,00	11,27	0,06%
ENGATE	65,59	4,58	0,02%
ESTRUTURA	9.847,92	859,97	4,37%
FINAL	635,55	33,05	0,17%
FITA	786,00	55,02	0,28%
FLANGE	30,94	1,18	0,01%
GARRA	271,14	18,97	0,10%
ILHOS	7.110,00	497,72	2,53%
PAPEL	61.848,55	2.499,61	12,70%
PE	347,50	24,33	0,12%
PONTEIRA	2.619,80	183,35	0,93%
PREGO	613,6	42,92	0,22%
PRESILHA	401,60	28,11	0,14%
PVC	9.122,40	656,92	3,34%
ROSETA	218,20	15,27	0,08%
SUPORTE	6.824,76	477,64	2,43%
TAMPA	207,20	14,50	0,07%
TAPETE	13.645,37	955,16	4,85%
TECIDO	164,05	11,48	0,06%
TRA VESSEIRO	1.801,72	128,71	0,65%
TRILHO	518,16	16,52	0,08%
Total	227.244,64	19.682,64	

Diz ter constatado que o produto faz parte das mercadorias elencadas no Protocolo ICMS nº 26/10, firmado pelos Estados do Amapá, Bahia, Espírito Santo e Minas, e que em caso de a mercadoria em apreço ser procedente de outros Estados, não signatários do referido protocolo, não se sujeitaria à ST.

Analisando o uso do crédito fiscal das mercadorias sujeitas à ST, a Recorrente, traz em sua defesa o que dispõe o artigo 290 do RICMS, que transcreve:

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.

Sob a luz do que especifica o artigo acima transcrito, diz que, no caso: “ESTA SITUAÇÃO, ENTRETANTO, NÃO SE MOSTRA NO CASO DOS AUTOS, PORQUE NÃO HOUVE PAGAMENTO ANTECIPADO, HOUVE CRÉDITO FISCAL E HOUVE PAGAMENTO DO IMPOSTO APURADO NAS SAÍDAS.”

Afirma, ainda, de relação ao produto COLA que a glosa dos créditos apontada na autuação está assim distribuída:

Total de Créditos Glosados (2013/2014)	R\$ 6.858,77
Total de Glosas (Origem BA)	R\$ 4.827,99
Total de Glosas (Origem PR)	R\$ 2.030,78

Afirma que os créditos referentes as mercadorias originárias do Estado do Paraná não podem ser glosados, em face de o mesmo não se signatário do Protocolo 26/10, portanto, não sujeitas à ST.

Reportando às mercadorias acobertadas pelo Convênio 104/2009, a exceção das acobertadas pelos NCM 3506 e 9404, faz a mesma contestação, em face de serem signatários do mesmo apenas os Estados da Bahia e São Paulo, apresentando demonstrativo da glosa efetuada pelo Fisco como abaixo:

Total de Créditos Glosados (2013/2014)	R\$ 4.793,06
Total de Glosas (Origem SP)	R\$ 3.103,54
Total de Glosas (Origem ES, GO, MG, MS, MT e PR)	R\$ 1.689,52

Reportando-se à afirmativa do julgador de piso e o constante no Acórdão objeto do presente Recurso Voluntário, afirma: “Por oportuno, voltando ao acórdão, encontramos a seguinte

afirmação: “Quanto aos produtos CS (SIC) 0010 e CS (SIC) 00, em que o defendente sustenta que apropriou créditos na entrada e deu saídas tributadas, subsequentemente, não há prova nos autos desta assertiva” (fls. 11). Permitimo-nos discordar veementemente desta afirmação, pelas razões a seguir postas.”

Diz mais a Recorrente: *“Primeiramente, devemos nos lembrar de que, desde 2010, estamos na era SPED. As informações extremamente detalhadas acerca da vida do contribuinte são recebidas pelo Fisco Estadual de duas maneiras: através do arquivo da EFD ICMS/IPI, instituída pelo Ajuste SINIEF nº 02/2009, e através da nota fiscal eletrônica, instituída pelo Ajuste SINIEF nº 07/2005, esta última transmitida em tempo real (on line) ao fisco, antes mesmo do trânsito da mercadoria.*

Sabe-se, de acordo com o Decreto nº 7.592/1.999, que o CONSEF integra a estrutura administrativa da Secretaria da Fazenda, regendo-se por vários princípios, dentre eles o da oficialidade.”

Diz que a constatação do que afirma seria facilmente encontrada caso fossem observados os arquivos eletrônicos enviados à SEFAZ, através diligência requeria e não acatada na decisão de piso.

E, mais, que demonstrando haver recolhido ICMS a maior nas saídas tributadas como normais, embora sujeitas à ST, anexou demonstrativo, onde tal comprovação pode ser aferida, também não considerado pela Junta Julgadora, reproduzindo-a na peça recursiva, como abaixo:

	2013	2014	Total	%
Valor Total das Saídas	8.439.753,48	8.545.600,33	16.985.353,81	100%
Saídas Tributadas	7.844.368,30	8.409.920,35	16.254.288,65	96%
Saídas não Tributadas	595.385,18	135.679,98	731.065,16	4%

Afirma que fica demonstrado não haver ocorrido qualquer prejuízo financeiro ao Estado, ainda mais pela visível insignificância percentual das saídas não tributadas, apresentando quadro de dados percentuais comparativos, destacando os CFOP a que se referem as saídas não tributadas, abaixo transcrita:

CFOP	Descrição CFOP	Valor Relacionado
5929	Substituição de ECF	329.410,17
5922	Simples faturamento (venda para entrega futura)	197.606,64
6922	Simples faturamento (venda para entrega futura)	2.870,80
6929	Substituição de ECF	3.441,82
CFOP Diversos		197.735,73
		731.065,16

Diante do que apresenta, diz, não fazer qualquer sentido manter a infração, pois, como demonstrado, o seu procedimento foi em seu desfavor, havendo recolhido tributo a maior do que seria devido, ao arcar com o tributo antecipado e o novamente calculado em conta corrente fiscal.

Reafirma que deveria a Junta Julgadora ter atendido ao pedido de diligência formulado para que a autoridade fiscal fizesse as devidas verificações *“o que, diga-se, sequer tocou neste assunto na sua informação fiscal e nem refutou a alegação de que a autuada teria apurado o tributo considerando a débito, inclusive, as mercadorias sujeitas à ST.”*

E, ainda de relação ao seu pedido de diligência, refutado, afirma: *“Isto por uma simples razão: As informações são irrefutáveis por serem verdadeiras – conforme se pode verificar dos documentos juntados ao DOC. 02. A verdade é que 96% das operações de saída foram realizadas com pagamento integral do ICMS, e os 4% não se referem a saídas tributadas, no que resulta indevida a cobrança do valor principal da glosa de crédito, no valor de R\$ 11.753,65.”*

Reforça sua indignação ante a recusa de se efetuar diligência para apuração do que apresentou em anexos aos autos, afirma:

“Ao demais, não se pode olvidar que é do interesse da autoridade fiscal comprovar que as imputações realizadas no auto de infração são corretas, e, não tendo trazido documentos que refutassem os argumentos da autuada, não poderiam os julgadores da 5ª Junta de Julgamento Fiscal ter encerrado a questão de maneira simplista e a favor do Fisco, sem determinar a produção da diligência solicitada, sem analisar a questão posta, porque este ponto é de suma relevância para que se produza uma decisão justa e adequada à realidade.

Será que no âmbito administrativo, com a prevalência da realidade sobre a formalidade, e com a facilidade de

obtenção das informações via SPED pelo fisco, é razoável a solução dada no acórdão rebatido? Não nos parece que seja.”

Diz que a própria capitulação da multa, como sendo no artigo 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7,014/96, que transcreve, não pode prosperar pois a mesma diz respeito ao descumprimento de obrigação principal, o que, afirma não ocorreu;

Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:

*VII - 60% (sessenta por cento) do valor do crédito fiscal, **que não importe em descumprimento de obrigação principal**, sem prejuízo da exigência do estorno:*

a) quando da utilização indevida de crédito fiscal. (grifos nossos)

Afirma que não ocorrendo o recolhimento do ICMS Antecipação e sim registradas as mercadorias na condição de tributação normal, tomados os créditos destacados nas notas fiscais e pago o valor devido quando das saídas, pela tributação normal, não há o que se falar em cobrança de tributo e sim de multa por descumprimento, apresentando cálculo para tanto, após expurgar da base de cálculo os valores correspondentes às mercadorias acobertadas pelos protocolos ICMS nº 104/2009 e nº 26/2010, como a seguir, já demonstrado através o DOIC 2, acostado ao processo, como abaixo:

DOC. 02 – Demonstrativo dos Valores Devidos (recorrente)

Valor Principal Devido: R\$ 0,00

*Valor da Multa (60%): R\$ 8.033,35 * 60% = R\$ 4.820,01*

Acréscimos monetários calculados desde a data da lavratura do auto de infração, em 17/09/2018.

Após relembrar a improcedência reconhecida pela Junta Julgadora da infração 07, passa a tratar da infração 08, destacando: **Infração 8 – Dos erros de cálculo da antecipação parcial.**

Diz não ter procedência a afirmativa da Junta Julgadora de que “*o defendente não questionou os dados numéricos do levantamento fiscal*”, e que “*Basta compulsar a página 22 da impugnação apresentada pela recorrente para verificar que os dados foram sim contestados, e se referiram basicamente à exclusão das devoluções realizadas e das saídas em transferências (realizadas com CFOP 6.152).*”

Afirma não ter sido entendida pela autoridade administrativa de relação às “transferências”. Não pretendeu, em momento algum, se excluir do recolhimento da antecipação parcial sobre os seus valores (CFOP 2.152), mas, sim, excluir as “retransferências”, ou seja, mercadorias recebidas em transferências de outros estabelecimentos situados em outros Estados da Federação, que não foram comercializados, mas, transferidos para outros estabelecimentos da mesma empresa (CFOP 6.152), operação esta que equipara à de Devoluções.

Continua a Recorrente: “*Para fins didáticos, colacionamos novamente a tabela que já foi reproduzida na impugnação, excluindo apenas os períodos que já foram excluídos pela via da decadência, com as mesmas observações em relação à exclusão das operações de devolução (CFOP 6.202) e “retransferência” (CFOP 6.152), podemos calcular uma base para antecipação parcial de valor bastante inferior:*

ICMS A ANTECIPAR				
MÊS	ANO	CONTRIBUINTE	FISCO	DIFERENÇA
10	2013	29.617,27	38.940,42	-9.323,15
11	2013	24.181,56	35.055,12	-10.873,56
12	2013	39.526,99	35.169,12	4.357,87
1	2014	31.086,21	27.378,84	3.707,37
2	2014	27.978,62	33.406,92	-5.428,30
3	2014	30.704,99	23.511,27	7.193,72
4	2014	20.574,14	18.892,65	1.681,49
5	2014	23.679,65	30.481,73	-6.802,08
6	2014	21.705,66	24.791,98	-3.086,32
7	2014	31.934,00	28.469,51	3.464,49
8	2014	26.089,97	33.334,71	-7.244,74
9	2014	40.420,56	40.283,25	137,31
10	2014	42.107,53	45.726,14	-3.618,61
11	2014	38.198,76	34.748,25	3.450,51
12	2014	25.344,65	21.472,14	3.872,51
		453.150,59	471.662,05	-18.511,46

A diferença, no valor de R\$ 18.511,46 na composição da base de cálculo pode ser compulsada no anexo DOC. 03, e, conforme já dissemos, corresponde à soma de todas entradas com CFOP 2.102 (compra para comercialização), 2.152 (transferências para comercialização) diminuídas dos valores das operações praticadas com CFOP 6.202 (devoluções de compra para comercialização) e CFOP 6.152 (transferências para comercialização)."

Diz que, em novembro de 2013, ocorreu recolhimento a maior referente à Antecipação Parcial, pelo que requer a sua compensação com os valores finalmente devidos, afirmando ser a infração passível de redução do valor de R\$52.124,81, para R\$39.925,68

Demonstra, a seguir, em planilha, como restaria comprovada a infração em apreço:

CONTRIBUINTE					
MÊS	ANO	ICMS A ANTECIPAR	ANTECIPAÇÃO PARCIAL PAGA	DIFERENÇA	MULTA 60%
10	2013	29.617,27	26.110,36	3.506,91	2.104,15
11	2013	24.181,56	25.483,11	-1.301,55	-780,93
12	2013	39.526,99	33.217,72	6.309,27	3.785,56
1	2014	31.086,21	25.812,39	5.273,82	3.164,29
2	2014	27.978,62	23.166,50	4.812,12	2.887,27
3	2014	30.704,99	25.935,82	4.769,17	2.861,50
4	2014	20.574,14	18.049,50	2.524,64	1.514,78
5	2014	23.679,65	20.200,37	3.479,28	2.087,57
6	2014	21.705,66	18.624,07	3.081,59	1.848,95
7	2014	31.934,00	26.592,27	5.341,73	3.205,04
8	2014	26.089,97	20.342,89	5.747,08	3.448,25
9	2014	40.420,56	34.215,72	6.204,84	3.722,91
10	2014	42.107,53	36.068,99	6.038,54	3.623,12
11	2014	38.198,76	31.920,06	6.278,70	3.767,22
12	2014	25.344,65	22.534,69	2.809,96	1.685,98
		453.150,59	388.274,46	64.876,13	38.925,68

Encerrando sua peça recursiva a Recorrente apresenta:

PEDIDOS

Em relação à infração 01, requer seja a autoridade fiscal intimada para prestar esclarecimentos sobre o enquadramento das mercadorias objeto de glosa de créditos na legislação tributária, indicando o item do Anexo I do RICMS/2012 em que estão incluídos.

Ainda em relação à infração 01, seja excluída a cobrança do valor principal (créditos glosados), mantendo-se apenas a multa no valor principal de R\$ 4.820,01, uma vez que, conforme demonstram os DOC. 01 e DOC. 02, não foi observado prejuízo ao erário.

Acerca deste montante, a recorrente reserva-se ao direito de, após o cumprimento da intimação anteriormente solicitada, requerer a exclusão de outros valores de produtos não sujeitos à ST nas entradas da base de cálculo da multa aplicada com base no artigo 42, VII da Lei nº 7.014/1997, a exemplo do que ficou demonstrado em relação aos Convênios ICMS 104/2009 e 26/2010.

Em relação à infração 08, seja acatado o pedido de exclusão da base de cálculo da antecipação parcial os valores correspondentes às devoluções e às "retransferências", tendo em vista que estas operações consignam valores de mercadorias que não foram efetivamente comercializadas no território baiano.

Pede, assim, que o valor da infração 8 seja reformado para que passe a constar o valor de R\$ 38.925,68.

Por todo o exposto, requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para reformar o Acórdão JF nº 0093-05/19- 5ª Junta de Julgamento Fiscal de modo que passe a espelhar o valor correspondente apenas à imposição de multa no montante total de R\$ 43.745,39 e aos acréscimos moratórios contados da lavratura do auto de infração, em 17/09/2018.

Por fim, pede a juntada dos documentos que comprovam o pagamento das infrações 02 a 06 e 09, realizado desde 11/10/2018, para as quais requer, desde já, adoção de providências para baixa definitiva.

Este o relatório.

VOTO

No presente processo, tendo a Recorrente reconhecido a procedência das infrações 02, 03, 04, 05, 06 e 09, e a Junta Julgadora em sua decisão reconhecido a improcedência da infração 7, resta para análise, de acordo com o Recurso Voluntário apresentado, a apreciação das infrações 01 e 08.

De início a Recorrente, como em sua peça impugnativa inicial, requer o reconhecimento de nulidade de relação à infração 01, pelo cerceamento de defesa que diz ter havido, com o que não concordo, rejeitando tal preliminar.

A autuação preencheu todas as exigências tidas na legislação em vigor, como bem destacou o julgador de piso que assim se pronunciou: *"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, contém 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"*.

A tese defendida pela Recorrente é consubstanciada na análise de que faz, é da improcedência, ou quando muito, a procedência parcial das infrações 01 e 08, baseada no fato de haver, de relação à infração 01, recolhido o tributo das mercadorias sujeitas à Substituição Tributária como se sob o regime normal estivessem, o que, afirma não trouxe prejuízo ao erário público, apresentando planilhas que demonstram haver em determinado período recolhido tributo em valor a maior que aquele que seria devido se tivesse efetuado o recolhimento do ICMS-ST.

Trata-se na Substituição Tributária de uma forma de recolhimento de tributo em que o Estado, antecipadamente, cobra, do Contribuinte Substituto, o tributo que será devido em operações futuras por seus clientes e demais componentes da cadeia comercial, até chegar ao consumidor final.

Não se confunde o ICMS-ST com o ICMS Normal, cada um tem suas peculiaridades, que devem ser de conhecimento dos contribuintes, e, portanto, a elas se sujeitam, sendo que em caso de não atenderem ao normativo legal, se submetem às penalidades prescritas na legislação.

As mercadorias que se sujeitam ao sistema da Substituição Tributária são indicadas em Convênios e/ou Protocolos editados pelo CONFAZ, a que se submetem os Estados que aos mesmos aderem. Com a adesão dos Estados signatários a determinado Convênio ou Protocolo, os contribuintes (Substitutos) aí sediados tornam-se, obrigatoriamente, responsáveis pelo recolhimento do ICMS-ST dos seus clientes (Substituídos) estabelecidos em outras unidades da Federação, desonerando-os de qualquer recolhimento posterior em suas operações de saídas, salvo situações especiais, que não é o caso presente.

O Estado da Bahia acolheu em seu RICMS esta determinação, fazendo constar no artigo 295:

Art. 295. Nas operações interestaduais, a substituição tributária reger-se-á conforme o disposto nos convênios e protocolos para esse fim celebrados entre a Bahia e as demais unidades da Federação interessadas.

§ 1º O imposto retido pelo sujeito passivo por substituição deverá ser recolhido por meio da Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), em agência de banco credenciado pela unidade federada interessada, situada na praça do estabelecimento remetente, em conta especial, a crédito do governo em cujo território se encontrar estabelecido o adquirente das mercadorias.

§ 2º Deverá ser utilizada GNRE específica para cada convênio ou protocolo, sempre que o sujeito passivo por substituição operar com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária regido por normas diversas.

Como disposto na determinação legal acima transcrita, a responsabilidade pela retenção do ICMS nas operações com mercadorias sujeitas ao ICMS-ST em operações interestaduais abrangidas por Convênios e/ou Protocolos é do remetente das mesmas, não cabendo ao destinatário recolhimento algum de relação a operações posteriores, sendo que o RICMS determina em seu artigo 292:

Art. 292. O contribuinte substituído, na operação subsequente que realizar com mercadoria recebida com imposto retido ou antecipado, emitirá documento fiscal, sem destaque do imposto, que conterá, além dos demais requisitos exigidos, a seguinte declaração, ainda que por meio de carimbo: "ICMS pago por substituição tributária"

Saliente-se que em se tratando de mercadorias eleitas pelos Estados como sujeitas à Substituição Tributária, caso o Estado sede do remetente não seja signatário de Convênio ou Protocolo que assim determine, compete ao destinatário, em seu Estado, efetuar a Antecipação, de forma que se unifique o tratamento às mesmas, independentemente de suas origens.

Com base neste princípio o RICMS, também estabelece, no artigo 290:

*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.*

A utilização de créditos referentes a mercadorias cujo ICMS foi pago pelo remetente com o ICMS-ST pago poderá ser utilizado apenas quando ocorra o que pressupõe o artigo 291, como abaixo transcrito:

Art. 291. Na hipótese do sujeito passivo por substituição adquirir de terceiro uma mesma espécie de mercadoria com o imposto retido, para que se dê ao seu estoque e às suas operações tratamento fiscal uniforme, deverá utilizar como crédito fiscal, tanto o ICMS da operação própria como o imposto retido, obrigando-se a efetuar a retenção do imposto na operação interna subsequente com aquela mercadoria.

A alegação da Recorrente de relação ao que lhe foi imputado na infração 01, tem fundamento a partir do momento em que a acusação que lhe é feita é de “**Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida(s) com pagamento de imposto por substituição tributária**”... e, no caso, em se tratando de mercadorias sujeitas a ST oriundas de unidades da Federação que não são signatárias de Protocolos, é direito do adquirente o uso do crédito do tributo destacado nas aquisições, mesmo que não tenha o adquirente efetuado o recolhimento do ICMS-ST.

Ocorre, mais ainda, no caso em comento, que o autuante imputou à Recorrente como infração a utilização do crédito sobre os valores das entradas, que a mesma confessa haver utilizado, tendo promovido as saídas das mercadorias a que se refere a infração como se normais fossem.

Deveria o autuante efetuar o cálculo do valor não recolhido a título de Substituição Tributária e, sobre o valor encontrado aplicar a penalidade prevista na Lei nº 7.014/96, o que não fez. Considerando que o descrito na infração “**Utilizou indevidamente c redito fiscal de ICMS referente a mercadorias(s) adquirida(s) com pagamento do imposto por substituição tributária**”, pelo fato de haver a Recorrente tributado normalmente as saídas das mercadorias a que se referem a lide, e, mais ainda, reportando a autuação aos exercícios de 2013 e 2014, o que impossibilita à Recorrente recuperar possíveis recolhimentos efetuados a maior, permito-me discordar da decisão de primeira instância, reformando sua decisão declarando improcedente a referida infração.

Trata, especificamente, no caso, de exigência de crédito indevido por ter o contribuinte, comprovadamente, submetido mercadorias sujeitas à substituição tributária ao regime normal de tributação.

Caberia apenas de penalidade previstos no art. 42, §1º da Lei nº 7.014/96, que determina que, no caso de o contribuinte sujeito ao regime normal de apuração deixar de recolher o imposto por antecipação, mas, comprovadamente, recolher o imposto nas 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 do mesmo artigo, cujo dispositivo estabelece a multa de 60% do valor do imposto por antecipação não recolhido tempestivamente, conforme ocorreu no caso concreto.

Portanto, justamente pelo fato de o contribuinte não ter efetuado a antecipação tributária, mas atribuído tributação normal quando das saídas, caberia a aplicação da multa específica à situação. Contudo, neste caso, uma vez comprovado o recolhimento do imposto nas operações de saída posteriores das referidas mercadorias, é legítima a apropriação do crédito fiscal para dedução dos débitos quando das saídas, sob tributação normal, em respeito ao princípio da não cumulatividade do ICMS, conforme procedeu o sujeito passivo, sendo insubsistente a exigência, ora em análise, de crédito indevido, eis que o próprio autuante atesta a ocorrência de tributação normal nas saídas subsequentes das citadas mercadorias.

Ademais, o direito da dedução do crédito ocorreria até mesmo na antecipação do ICMS, em

respeito ao citado princípio da não-cumulatividade, eis que, no cálculo da antecipação tributária, se o contribuinte assim tivesse procedido, também deduziria do débito apurado o crédito constante da nota fiscal de aquisição. E, neste caso, quando ocorre a antecipação do imposto, encerra-se a fase de tributação e o crédito não deve mais ser utilizado, pelo simples fato de já ter sido compensado quando da antecipação tributária, com o consequente encerramento da fase de tributação, sob pena de o contribuinte utilizá-lo em duplicidade.

Assim, como a acusação fiscal não é de multa sobre a antecipação tributária do ICMS que se deixou de proceder (art. 42, §1º da Lei nº 7.014/96), mas, sim, de crédito indevido, uma vez comprovada a tributação normal nas operações de saída posteriores, pelas razões já expostas, o crédito é legítimo e a infração é improcedente.

De relação à Infração 08, que trata da falta de recolhimento da antecipação parcial, a obrigatoriedade está contida na Lei nº 7.014/96, no artigo 12-A, que assim determina:

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.

A falta de recolhimento da Antecipação Parcial desequilibra os cofres públicos e, o fato de ser efetuado o devido recolhimento quando das saídas das mercadorias assim sujeitas, implica em descumprimento de obrigação principal, sujeita a multa, não passível de redução.

Não procede a afirmativa da Recorrente de que estar-lhe-ia sendo cobrado duplamente o tributo, na Antecipação Parcial e quando da comercialização das mercadorias, pois, o que deve ocorrer é o recolhimento da Antecipação Parcial, utilizada como crédito para ser abatido do débito apurado no período seguinte, e, ainda mais, o que se lhe cobra é a multa prevista na Lei nº 7.014/96.

Em se tratando de devoluções de transferências, não existe qualquer suporte à Recorrente para que se faça abatimento dos seus valores na base de cálculo da multa reclamada. As devoluções são escrituradas nas saídas e, adicionadas aos valores devidos no período, só se podendo abatê-las caso ocorra dentro do mesmo período mensal, o que reduziria o valor da Antecipação Parcial a ser recolhida, o que ocorreu no caso em lide.

Como contribuinte sujeito à apuração do ICMS sob o Regime Normal, deveria a Recorrente ter conhecimento dos regramentos legais para atendimento às determinações fiscais, e, de relação à antecipação parcial, a própria Lei nº 7.014/96, estabelece a penalidade para o não recolhimento do ICMS Antecipação Parcial, como a seguir destacado:

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;”;

Não conseguiu a Recorrente elidir o que se lhe cobra na Infração 08, julgo, assim como a Junta Julgadora, Parcialmente Procedente.

Considerando a Improcedência que reconheço da infração 01, resta da forma abaixo, a autuação.

INF	RESULTADO	VL. LANÇADO	VL. JULG.-JJF	VL. JULG.-CJF	MULTA
01	IMPROCEDENTE/PROVIDO	19.682,64	11.753,65	0,00	60%

02	REONHECIDA	42,58	42,58	42,58	60%
03	REONHECIDA	3.037,55	3.037,55	3.037,55	60%
04	REONHECIDA	5.008,37	5.008,37	5.008,37	100%
05	REONHECIDA	195,50	195,50	195,50	60%
06	REONHECIDA	86,45	86,45	86,45	60%
07	IMPROCEDENTE/N.PROVIDO	19.670,77	0,00	0,00	-----
08	PROC. PARTE/N.PROVIDO	69.438,68	52.124,82	52.124,82	-----
09	REONHECIDA	2.684,03	2.684,02	2.684,02	-----
TOTAL		119.926,57	74.932,94	63.179,29	

Pelo visto e à luz da legislação referenciada, considerando que a Recorrente não apresenta fatos que desconstituam o quanto lhe foi imputado, voto pelo PROVIMENTO PARCIALMENTE ao Recurso Voluntário e reformo a Decisão de piso, julgando o Auto de Infração em lide, PARCIALMENTE PROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e 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 recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$8.370,45**, acrescido da multa de 60% sobre R\$3.362,08 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\$52.124,82** e por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$2.684,02**, previstas, respectivamente, 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 Virtual das sessões do CONSEF, 26 de outubro de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

JOSÉ ROSENVALDO EVANGELISTA RIOS – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS