

A. I. Nº - 272041.0012/17-3  
AUTUADO - PROSEGUR BRASIL S/A. - TRANSPORTADORA DE VAL E SEGURANÇA  
AUTUANTE - PAULO NOGUEIRA DA GAMA  
ORIGEM - INFRAZ EUNÁPOLIS  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 09/02/2021

**4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0272-04/20-VD**

**EMENTA:** ICMS. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO FIXO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. Considerações da defesa elidem parcialmente a atuação. Refeito os cálculos em sede de Diligência Fiscal. Infração subsistente parcialmente. Afastadas as arguições de nulidade. Acatada a arguição de decadência em relação ao ano de 2012. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 28/11/2017, exige o débito no valor de R\$84.748,82, inerente aos anos de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, conforme demonstrativos e documentos às fls. 7 a 27 dos autos, em razão da seguinte irregularidade:

INFRAÇÃO 1 - 06.05.01: Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos exercícios de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016. Lançado ICMS no valor de R\$84.748,82, com enquadramento no art. 4º, inc. XV, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a”, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa de 60% tipificada no art. 41, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte apresenta defesa às fls. 28/32 dos autos, impugnando o Auto de Infração em epígrafe, pelas as razões que a seguir passo a descrever:

*Dos fatos.* Diz que, conforme se infere dos fundamentos que dão lastro à acusação fiscal, a autoridade Fiscal afirma que a Impugnante teria deixado de recolher o diferencial de alíquota do ICMS relacionado às aquisições interestaduais de mercadorias supostamente destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento, cujas operações remontam ao período compreendido entre outubro/2012 e dezembro/2016. Para tanto, imputou a Impugnante a responsabilidade pelo pagamento da quantia de R\$ 152.231,20 nos termos a seguir:

Principal	Acresc. Moratório	Multa	Total
<b>84.748,82</b>	<b>16.633,07</b>	<b>50.849,31</b>	<b>152.231,20</b>

Contudo, destaca que, não obstante o respeito devido à atividade desempenhada pela autoridade Autuante nos presentes autos, imprescindível atentar para o fato de que, conforme restará devidamente demonstrado adiante, a pretensão creditória levada a efeito pelo Auditor Fiscal não merece prosperar, uma vez que, além de eivada de manifestos vícios de nulidade, se apresenta absolutamente incompatível com a legislação tributária aplicável à espécie.

- *DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO PELA INEXISTÊNCIA DE CLAREZA E SEGURANÇA NA ACUSAÇÃO FEITA PELO FISCO*

Preliminarmente, diz que, antes de adentrar nas razões de mérito que demonstram a insubsistência do crédito tributário lançado, há que se destacar o fato de que o Auto de Infração ora combatido se encontra eivado de vícios insanáveis de nulidade, uma vez que inobservadas as regras previstas no art. 129 da Lei nº 3.956/1981 (Código Tributário Estadual), que destaca.

Isso porque, diz que, conforme se percebe do dispositivo legal supramencionado, a lei estadual

exige que todo e qualquer auto de infração contenha, dentre outros elementos: (i) a descrição dos fatos entendidos como infrações de obrigações principais e acessórias; (ii) o demonstrativo do débito tributário, com a respectiva discriminação da base de cálculo e (iii) a indicação dos dispositivos legais infringidos.

Contudo, observa que a breve leitura do AIIM nº 2720410012/17-3 é suficiente para identificar que referidos elementos não foram observados no caso concreto, uma vez que, data *maxima venia*, o Agente Fiscal não se desincumbiu acertadamente do ônus de:

- (i) Apontar corretamente os dispositivos legais que entendeu como violados, haja vista o fato de ter se limitado à indicação do art. 4º, inc. XV, da Lei nº 7.014/1996 e do art. 305, § 4º, inc. III, alínea “a”, do RICMS/BA, os quais possuem tão somente comandos genéricos e conceituais, não contemplando qualquer obrigação tributária e tampouco previsão de penalidade para o descumprimento de qualquer artigo da legislação tributária;
- (ii) Demonstrar as razões que consubstanciaram a lavratura do Auto de Infração, tendo se limitado a afirmar – e a PRESUMIR – que a ora Impugnante adquiriu mercadorias de outras unidades da Federação para incorporar ao seu ativo fixo e/ou destinadas ao consumo do seu estabelecimento, sem ter apresentado, contudo, qualquer elemento fático apto a respaldar esta alegação e, consequentemente, a infração supostamente cometida pela Impugnante;
- (iii) Indicar corretamente a base de cálculo considerada na autuação, uma vez que na pág. 02 do AIIM consta como base de cálculo o valor de R\$ 369.870,20 (trezentos e sessenta e nove mil oitocentos e setenta reais e vinte centavos), ao passo em que na pág. 21 do AIIM consta o valor de R\$ 217.730,88 (duzentos e dezessete mil setecentos e trinta reais e oitenta e oito centavos);
- (iv) Indicar corretamente as alíquotas a serem observadas na apuração do imposto supostamente devido, haja vista o fato de ter aplicado incorretamente a alíquota interna cheia quando deveria, nos termos da legislação em vigor, ter aplicado a diferença entre as alíquotas internas e as alíquotas interestaduais, para fins de mensuração do ICMS Difal pretendamente exigido.

Momento seguinte, após abordar isoladamente as nulidades acima destacadas, associado ao destaque de alguns precedentes de decisões deste Conselho de Fazenda, diz que devem ser aplicados, tais entendimento, por analogia, aos presentes autos.

Não fossem suficientes as alegações aduzidas acima para demonstrar a flagrante nulidade do Auto de Infração em epígrafe, observa que, há de se ressaltar, ainda, alguns destaques sobre as disposições relacionadas nos itens (iii) e (iv), notadamente no que se refere ao incorreto arbitramento da base de cálculo e das alíquotas realizado pelo Agente Fiscal em relação ao exercício de 2016.

Diz que, basta uma leitura mais atenta do Auto de Infração para verificar que Autoridade Fiscal: (i) indicou base de cálculo distinta para o mesmo período e (ii) aplicou “alíquotas internas cheias” sobre as operações fiscalizadas, quando deveria ter aplicado a sistemática do diferencial de alíquota (que, como se sabe, é a diferença entre a alíquota interna e a interestadual).

Especificamente sobre o erro na composição da alíquota aplicável sobre as operações fiscalizadas, veja-se o que a Lei do Estado da Bahia nº 7.014/1996 dispõe em seu art. 15, §7º, *litteris*:

“Art. 15. As alíquotas do ICMS são as seguintes:

§ 7º Nas operações e prestações interestaduais que destinem mercadoria, bens e serviços a consumidor final localizado neste Estado, contribuinte ou não do imposto, o Estado fará jus à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual”.

Desta feita, diz que, ao desconsiderar a forma de cálculo legalmente prevista para o ICMS Difal, o Agente Fiscal entendeu por aplicar, no exercício de 2016, tão somente a alíquota interna cheia para as operações autuadas, o que resultou na apuração e determinação de um imposto a pagar em completo descompasso com a legislação de regência para a hipótese arbitrada na autuação.

Diante deste cenário, diz notar que se estar diante de mero erro aritmético, como frequentemente intentam fazer crer os Agentes Fiscais em casos semelhantes ao presente, mas sim de indiscutível hipótese de nulidade, haja vista a aplicação de alíquota manifestamente incompatível com a legislação do ICMS Difal.

Isso porque, conforme se percebe da memória de cálculo acostada ao Auto de Infração, o Agente Fiscal realizou o apontamento tanto da alíquota interna praticada pelo Estado da Bahia, como da alíquota interestadual aplicável às operações fiscalizadas, mas não se desincumbiu do ônus de calcular a diferença entre as referidas alíquotas, violando, assim, as disposições do art. 15 da Lei Estadual nº 7.014/1996 e imputando à Impugnante a responsabilidade pelo pagamento de imposto indiscutivelmente a maior do que o hipoteticamente devido.

Ademais, o fato de constar na pág. 02 do AIIM o valor de R\$ 369.870,20 para a base de cálculo da competência de setembro/2016 e, de igual modo, na pág. 21 o valor de R\$ 217.730,88 para esta mesma competência, compromete e infirma integralmente a segurança e certeza da autuação, fragilizando a apresentação de uma defesa eficaz por parte da Impugnante, que, desconhecendo os valores que o Agente Fiscal realmente entende como devidos, resta impedida de se utilizar dos argumentos corretos para combatê-los.

Desta feita, destaca que sobejam razões para que este C. órgão julgador de primeira instância administrativa reconheça o vício que acomete o lançamento de ofício ora rechaçado, de modo a declarar a nulidade do ato perpetrado pela Autoridade Autuante consistente na lavratura do Auto de Infração nº 2720410012/17-3.

- *III.2 – DA DECADÊNCIA PARCIAL DO AIIM – IMPRESCINDÍVEL NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL*

Ainda em sede de preliminar, diz que cumpre discorrer sobre a decadência parcial do Auto de Infração nº 2720410012/17-3, haja vista o fato deste estar consubstanciado em operações que remontam ao período compreendido entre outubro/2012 e dezembro/2016.

Em assim sendo, importante atentar para as disposições do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que, ao discorrer sobre os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, estabeleceu o prazo de 05 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para que a Fazenda Pública possa realizar a homologação, sob pena de, após transcorrido referido prazo, considerar-se homologado o lançamento efetuado pelo contribuinte e definitivamente extinto o crédito tributário.

Diz que o ICMS está incluído no rol dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, eis que todo o levantamento do crédito tributário é feito pelo próprio contribuinte, que realiza seu pagamento antecipado, aguardando-se, tão somente, a homologação por parte do Fisco sobre a certeza do procedimento.

Observa que a homologação, por sua vez, consiste na convalidação do lançamento pelo Fisco e se opera pelo ato em que a Autoridade Administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte, expressamente a homologa, nos termos do artigo 150, caput, do CTN, *in verbis*:

*“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”. (Grifou-se)*

Isso posto, diz que, sendo o ICMS Difal tributo sujeito ao lançamento por homologação, a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN para a contagem do seu prazo decadencial é medida que se impõe, uma vez que as disposições do art. 173 do CTN se aplicam exclusivamente aos lançamentos realizados de ofício pela Fazenda Pública, o que, como percebe-se, não é o caso dos presentes autos.

Relativamente a aplicação do art. 173, inc. I, destaca trecho de obra de Eurico Marcos Diniz. Neste contexto diz que o trecho destacado nos autos demonstra as diferenças entre a aplicabilidade do

art. 173, inc. I e art. 150, § 4º do CTN, para contagem do prazo decadencial que o Fisco dispõe para exigir do contribuinte o tributo supostamente devido, restando claro que, no caso em tela, o cômputo do lustro decadencial se dará na forma prevista no art. 150, § 4º, do CTN, haja vista o fato do ICMS Difal ser, indiscutivelmente, tributo sujeito a homologação.

Nestes termos, diz que que a pretensão fazendária relacionada aos créditos tributários do exercício de 2012 está manifestamente fulminada pela decadência, haja vista o transcurso de mais de 05 (cinco) anos entre a data da ocorrência dos supostos fatos geradores e a data da lavratura do auto de infração ora vergastado. Isso porque, conforme depreende-se da própria leitura do AIIM (pág. 07), os créditos tributários do exercício de 2012 estão relacionados a fatos geradores ocorridos em 10.12.2012, 13.12.2012 e 19.12.2012.

Aplicando aos referidos créditos tributários as disposições do art. 150, § 4º do CTN, conclui-se que a Fazenda Pública Estadual tinha até os dias 10.12.2017, 13.12.2017 e 19.12.2017, respectivamente, para homologá-los expressamente. Contudo, como a ora Impugnante somente foi cientificada da presente autuação em 09 de janeiro de 2018, depois de transcorrido mais de 05 (cinco) anos do fato gerador, os créditos tributários pretendidos exigidos para o exercício de 2012 estão fulminados pela decadência, nos termos dos arts. 150, § 4º e 156, inc. V, ambos do CTN.

Subsidiariamente diz que, na hipótese de não se entender pela aplicação do art. 150, § 4º, mas sim pela do art. 173, inc. I, ambos do CTN, o que se admite apenas por argumentar e em observância ao princípio da eventualidade, há de se destacar que os créditos tributários referentes ao exercício de 2012 ainda estarão decaídos.

Isso porque, sob a sistemática do art. 173, inc. I, do CTN, a Fazenda Pública Estadual tinha até o dia 1º de janeiro de 2018 – 05 (cinco) anos após o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado – para cientificar a ora Impugnante acerca da lavratura do presente Auto de Infração.

No entanto, conforme mencionado acima, a Impugnante somente foi cientificada em 09 de janeiro de 2018, depois de transcorrido mais de 05 (cinco) anos do referido prazo, motivo pelo qual, também por este viés, é inafastável o reconhecimento da decadência.

#### *IV – DO DIREITO- DA INCONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DO ICMS DIFAL NA SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO*

Caso ultrapassadas as preliminares supramencionadas, o que se admite apenas por argumentar e em observância ao princípio da eventualidade, diz que passa a demonstrar que, ainda assim, não subsistirão razões para a manutenção do Auto de Infração ora combatido, uma vez que lavrado em absoluto descompasso com a Constituição Federal.

Para tanto, diz que, impende destacar, especificamente no que diz respeito ao exercício de 2016, que o Agente Fiscal procedeu ao apontamento da base de cálculo do imposto estadual contemplando o ICMS Difal em sua própria base de cálculo, afrontando, assim, as disposições do art. 155, § 2º, da Constituição Federal, que estabelece, a seu turno, expressa vedação quanto à sistemática cumulativa do ICMS.

Neste sentido, não obstante a necessidade de obediência por parte da Autoridade Administrativa à legislação estadual, indiscutível é o fato de que esta encontra-se ainda mais adstrita às normas constitucionais, motivo pelo qual o art. 17, inc. XI, da Lei Estadual nº 7.014/1996 (com redação dada pela Lei Estadual nº 13.373/2015), ao consignar que o ICMS Difal deveria compor sua própria base de cálculo, extrapolou injustificadamente os limites estabelecidos pelo legislador constitucional, ferindo de morte a regra-matriz do tributo e determinando, por decorrência lógica, a cobrança do ICMS Difal sobre grandezas estranhas à materialidade de sua hipótese de incidência.

Diz que, a transgressão ao art. 155, § 2º, da Constituição Federal é notória na medida em que, ao se calcular o tributo incluindo-o em sua própria base de cálculo, não se obedece ao princípio da não-cumulatividade, uma vez que se chega a cálculo “englobado”. Além disso, diz que se verifica que esse tipo de exigência também viola o princípio da estrita legalidade, haja vista o fato de ser

vedada a inclusão de quaisquer acréscimos às alíquotas de créditos tributários.

Isso posto, diz que, sendo inconstitucional a inclusão do ICMS Difal na sua própria base de cálculo, não há o que se falar em qualquer cobrança neste sentido, motivo pelo qual conclui-se pela manifesta improcedência das bases de cálculo indicadas na autuação para o exercício de 2016, devendo ser considerada como base de cálculo do imposto tão somente o valor das operações ou prestações na unidade federada de origem, nos termos antes previstos no art. 17, inc. XI, da Lei Estadual nº 7.014/1996, cuja redação foi modificada pelas regras introduzidas pela Lei Estadual nº 13.373/2015.

Em assim sendo, destaca que, tendo, no exercício de 2016, efetuado o recolhimento do ICMS Difal em consonância com o que ordena a Constituição Federal, sem a inclusão deste na base de cálculo do imposto a recolher, tem-se que todos os pagamentos efetuados (vide novamente Doc. 03) foram suficientes à extinção do crédito tributário, nos moldes do que preconiza o art. 156, inc. I, do Código Tributário Nacional.

Lado outro, aduz que, ainda que se entenda pela manutenção da inclusão do ICMS Difal em sua própria base de cálculo, a autuação, da forma em que se apresenta, ainda não poderá prosperar, uma vez que desconsiderados pagamentos relevantes realizados pela Impugnante no período autuado, capazes de reduzir consideravelmente o valor pretensamente exigido pela Autoridade Fiscal, conforme será melhor abordado adiante.

- *IV.2 – DA COMPROVAÇÃO DOS PAGAMENTOS EFETUADOS PELA IMPUGNANTE A TÍTULO DE ICMS DIFAL*

Diz que, conforme mencionado anteriormente, ainda que se entenda pela manutenção da inclusão do ICMS Difal em sua própria base de cálculo, o que se admite tão somente por argumentar e em observância ao princípio da eventualidade, a autuação, da forma em que se apresenta, ainda não poderá prosperar, haja vista o fato de o Agente Fiscal ter desconsiderado – sem qualquer razão aparente – todos os pagamentos efetuados pela Impugnante a título de ICMS Difal no período autuado.

Observa que, da análise dos documentos acostados à presente Impugnação (Doc. 03), percebe-se que a Impugnante procedeu ao pagamento do valor de R\$ 27.150,20 (vinte e sete mil cento e cinquenta reais e vinte centavos) a título de ICMS Difal, pagamentos estes que, contudo, não foram observados pelo Agente Fiscal quando da lavratura da exigência ora vergastada, não obstante o fato de refletirem idêntico período e operação.

Desconsiderar os pagamentos realizados pela Impugnante implica em violar o princípio da verdade material e, de igual modo, impor à empresa o ônus de desembolsar quantias em duplicidade, haja vista o fato de já ter quitado suas obrigações tributárias relacionadas ao ICMS Difal em todos os períodos objeto da autuação.

- *IV.3 – DA APLICAÇÃO INCORRETA DA ALÍQUOTA PARA A APURAÇÃO DO IMPOSTO PRETENSAMENTE EXIGIDO*

Não obstante o fato da incorreção da alíquota ter sido devidamente suscitada em sede de preliminar na presente Impugnação, diz que é imprescindível destacar, mais uma vez, o fato de que, ao assim proceder, o Agente Fiscal foi de encontro à legislação de regência da própria infração que pretende atribuir à Impugnante.

Isso porque, quando aplicadas “*alíquotas internas cheias*” em detrimento das alíquotas resultantes da diferença entre a alíquota interna e a interestadual, que é o que a legislação estadual efetivamente prevê para o cálculo do ICMS Difal nas operações presumidas pelo Agente Fiscal (aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do estabelecimento), há manifesta violação ao art. 15, § 7º, da Lei Estadual nº 7.014/1996.

Desconsiderando, pois, a forma de cálculo legalmente prevista para o ICMS Difal, diz que o Agente Fiscal entendeu por aplicar, no exercício de 2016, tão somente a alíquota interna cheia

para as operações autuadas, o que resultou na apuração e determinação de um imposto a pagar em completo descompasso com a legislação de regência para a hipótese arbitrada na autuação.

A título de exemplo, merece destaque o fato de que, em relação à NF-e nº 15 (pág. 21 do AIIM), emitida pela filial da ora Impugnante para formalizar a compra de dois veículos, o Agente Fiscal está exigindo ICMS Difal à alíquota de 18% (dezento por cento) – “alíquota interna cheia”, quando deveria estar considerando a diferença entre a alíquota interna do Estado da Bahia para veículos, 12% (doze por cento), e a alíquota interestadual de 7% (sete por cento), o que resultaria numa alíquota aplicável de apenas 5% (cinco por cento), e não de 18% (dezento por cento) como intenta fazer crer.

Em assim sendo, diz que é imperioso o reconhecimento de improcedência da autuação combatida, haja vista o fato de estar consubstanciada em cálculo realizado com base em alíquotas indevidas e em desacordo com a legislação tributária estadual.

• *V – DOS PEDIDOS*

Ante o exposto, demonstradas as razões de fato e de direito que diz militar a seu favor, requer-se que seja a presente Impugnação regularmente recebida e processada a fim de que:

- a. Preliminarmente, seja reconhecida a nulidade do Auto de Infração em referência, haja vista os vícios que acometem o lançamento tributário levado a efeito pelo Agente Fiscal, quando da violação às disposições dos arts. 129 da Lei Estadual nº 3.956/1981 (com redação dada pela Lei Estadual nº 13.199/2014) e 18, inc. IV, alínea “a”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) – Decreto Estadual nº 7.269/1999;
- b. Ainda em caráter preliminar, seja reconhecida a decadência do crédito tributário consubstanciado no exercício de 2012;
- c. Alternativamente, caso não sejam acolhidos os pedidos supra, o que se admite tão somente a título de argumentação, que esta Autoridade Julgadora julgue procedente a Impugnação para que, no mérito, seja julgada totalmente procedente a presente Impugnação para julgar insubsistente o Auto de Infração ora combatido;

Finalmente, requer que as intimações relativas ao presente feito sejam efetuadas, exclusivamente, em nome do advogado Luiz Gustavo A. S. Bichara, inscrito na OAB/SP sob o nº 303.020.

O Autuante ao prestar a Informação Fiscal, à fl.144 dos autos, apenas limitou a dizer que a autuada no seu arrazoado em nada inova à condição sob a qual está inserida a PROSSEGUR BRASIL S/A – TRANSP. DE VALORES E SEGURANÇA e, portanto, discorda de suas alegações às fls. “19” a “31” do PAF.

Diz que não utilizou alíquota cheia, não há presunção, e muito menos arbitramento da base de cálculo. Destaca, também, que o Doc. à fl. 84 do PAF não faz menção às respectivas notas fiscais de DIFAL e, portanto, é uma alegação não provada. Aduz que, quem alega e não prova, nada alegou.

Acrescenta a impossibilidade do aproveitamento como crédito do valor do ICMS pago nas entradas ou aquisições de pneus, câmaras de ar, tapeçaria, óleos lubrificantes, elétrica, tinta e peças de reposição e de motor, por se tratarem de materiais de uso e consumo do estabelecimento, destacando que a possibilidade do aproveitamento somente a partir de 1º de janeiro de 2020, nos termos do art.33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96 na redação da Lei Complementar nº 138/2010. Exceção feita em caso de mercadorias que possam vir a ser contabilizadas como Ativo Imobilizado.

As fls. 127/128 dos autos, na sessão de julgamento do dia 20/07/2018, a 5ª JJF, na sessão do dia 20/07/2018, em respeito ao princípio da verdade material e da ampla defesa que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, decidiu converter o presente processo em diligência:

- a) *1ª Providência:* analisar todos os comprovantes de pagamentos acostados aos às fls. 84/85 dos autos, pelo defendant, que alega relacionar a recolhimento de Difal, como assim está posto

nos relatórios de notas fiscais relacionados a cada um dos DAEs pagos. constatando que efetivamente tais recursos ingressaram nos cofres da Fazenda Pública da Bahia, abater os valores do imposto pago de ICMS Difal, relativo as notas fiscais que coincidentemente estão relacionados no demonstrativo de débito da autuação;

- b) 2<sup>a</sup> *providência*: relativamente ao destaque do defensor, em relação à NFE nº 15, emitida pela sua filial, para formalizar a compra de dois veículos, de que está exigindo ICMS Difal à alíquota de 18% - “alíquota interna cheia” -, quando deveria estar considerando a diferença entre a alíquota interna do Estado da Bahia para veículos, 12%, e a alíquota interestadual de 7%, o que resultaria numa alíquota aplicável de apenas 5%, e não de 18%, desenvolver informação fiscal com clareza, abrangendo os termos da defesa, como assim dispõe o §6º, art. 127, do RPAF/BA.
- c) 3<sup>a</sup> Providência: dado as disposições do art. 17, inc. XI, da Lei Estadual nº 7.014/1996, com redação dada pela Lei Estadual nº 13.373/2015, efeitos a partir de 01/01/2106, apresentar memória de cálculo do ICMS Difal relativo aos fatos geradores a partir de 01/01/2016, com apresentação de um caso exemplificativo extraído do próprio demonstrativo de débito da autuação, com isso oportunizar ao defensor observar que de fato as disposições do art. 17 acima destacadas está sendo respeitado.
- d) 4<sup>a</sup> *Providência*: após cumprido o solicitado nos itens “a” “b” e “c” acima destacado, elaborar novo demonstrativo de débito e encaminhar ao órgão competente da INFRAZ para científicar do resultado da diligencia ao defensor.

O órgão competente da INFRAZ deve científicar o autuado, mediante intimação, do resultado da nova informação fiscal, com entrega dos documentos acostados aos autos, caso tenha ou não aduzido novo demonstrativo de débito para a autuação em análise, objeto do Auto de Infração em tela, conforme depreende os temos do § 70 do art. 127 do RPAF/BA, com a indicação de 10 (dez) dias para se manifestar, querendo.

Havendo manifestação do defensor, deve retornar os autos ao Fiscal Atuante prestar nova informação fiscal com clareza e precisão, abrangendo todos os novos aspectos da defesa, como assim determina o § 60, art. 127, do RPAF/BA.

À fl. 132 consta Informação Fiscal do agente Atuante, onde destaca que revisou todas as alegações da Autuada de fls. 29/126 dos autos, assim como diz que procedeu a Diligência requisitada pela 5<sup>a</sup> JJJ às fls. 127 a 128 do PAF.

Registra que todos os recolhimentos de DIFAL por parte da Autuada foram computados. Em seguida diz que gerou todas as planilhas de memória de cálculo, refazendo-as (fls. 137/153). Pontua, também, que comunicou ao Autuado via DTE, anexando Informação Fiscal e as Planilhas refeitas.

Às fls. 160/165 dos autos, após algumas considerações introdutórias, o Contribuinte Autuado, diz que, em que pese o trabalho fiscal realizado pela Autoridade Atuante, que deu ensejo à apresentação de novas planilhas de composição do crédito tributário (Doc. 03), os vícios noticiados pela Impugnante — e posteriormente reconhecidos por este E. órgão Julgador — continuam presentes no ato de lançamento fiscal, notadamente em razão das nulidades formais incorridas pela Autoridade Atuante.

Nesse sentido, destaca que a análise conjunta das informações consignadas no lançamento original e, da mesma forma, nas Manifestações posteriormente apresentadas pelo i. Agente Fiscal não deixa margem a dúvidas quanto à inobservância das regras previstas no art. 129 da Lei nº 3.956/1881 (Código Tributário Estadual), uma vez que a Fiscalização continua descumprindo as regras formais estabelecidas pela legislação tributária baiana, pois — mais uma vez — não se desincumbiu do ônus de:

- a) Apontar corretamente os dispositivos legais tidos por violados, eis que no termo de lavratura do Auto de Infração foram indicados apenas comandos genéricos e conceituais;

- b) Demonstrar as razões que consubstanciaram a lavratura do Auto de Infração, eis que as acusações apresentadas no lançamento fiscal não possuem qualquer respaldo fático apto a comprovar a prática da infração supostamente cometida pela Impugnante
- c) Indicar corretamente a base de cálculo considerada na autuação, uma vez que na pág. 02 do AIIM consta como base de cálculo o valor de R\$ 369.870,20, ao passo em que na pág. 21 do AIIM consta o valor de R\$217.730,88;
- d) Especificar quais recolhimentos título de ICMS DIFAL realizado pela Impugnante foram efetivamente considerados na reelaboração das planilhas e, por conseguinte, na redução do valor do crédito tributário exigido;
- e) Esclarecer o montante total do imposto exigido da ora Impugnante após a realização da diligência, haja vista o fato de as Memórias de Cálculo não apresentarem totalizadores e tampouco os critérios utilizados para a suposta redução do lançamento;
- f) Indicar corretamente a composição das alíquotas utilizadas na apuração do imposto supostamente devido, impossibilitando, assim, a constatação quanto à adequação do procedimento de aplicação da diferença entre as alíquotas internas e as alíquotas interestaduais para fins de mensuração do ICMS DIFAL pretensamente exigido.

Diante deste cenário, o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração nº 2720410012/17-3 é medida que se impõe, sob pena de violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Isso porque, como visto acima, a deficiência das informações supramencionadas no lançamento impede que a Impugnante conheça efetivamente os critérios jurídicos utilizados pelo i. Agente Fiscal para manter — ainda que parcialmente — a autuação combatida.

Neste contexto, em respeito ao princípio da ampla defesa, em pauta suplementar do dia 30/08/2019, agora, 4<sup>a</sup> JJF, dado o este Relator encontrar-se lotado, decidiu converter o presente processo em diligência ao Fiscal Autuante para que sejam adotadas as seguintes providências:

- **Item 1: 1<sup>a</sup> Providência:** elaborar e acostar aos autos o demonstrativo sintético, bem como analítico, nos mesmo moldes originais (ou de forma semelhante) dos papeis que dão sustentação a autuação (fls.7/24), relativo ao saldo remanescente da autuação, onde se possa identificar os valores mensais das diferenças de alíquota das operações (notas fiscais) não recolhidas pelo sujeito passivo, objeto da acusação, seja de forma consolidada “mês a mês” e por “ano”, a exemplo dos demonstrativos de fls. 7, 9, 14, 17 e 20; como também de forma analítica na mesma perspectiva dos demonstrativos objeto dos papeis de trabalhos de fls. 8 (2012), 10 a 13 (2013), 15 a 16 (2014), 18 a 19 (2015) e 21 a 24 (2016), constante do lançamento inicial.
- **Item 2: 2<sup>a</sup> Providência:** após a elaboração e a juntada dos demonstrativos objeto do **item 1** acima destacado, encaminhar o presente PAF ao órgão competente da INFRAZ, que deve cientificar o autuado, mediante intimação, com entrega dos documentos acostados aos autos, relativo aos novos demonstrativos do débitos mantidos na infração 1, objeto do Auto de Infração em tela, conforme depreende os termos do § 7º do art. 127 do RPAF/BA, observado o disposto no § 1º, do art. 18, do mesmo diploma legal, com a indicação de 10 (dez) dias para se manifestar, querendo.
- **Item 3: 3<sup>a</sup> Providencia:** após as providências do **item 2**, acima destacado, o defendente apresentado manifestação, a Fiscal Autuante deve produzir nova Informação Fiscal de forma clara e precisa, na forma do § 6º, do art. 127, do RPAF/BA, quanto as argumentações da defesa, em relação ao débito fiscal mantido, caso haja discordância entre as partes.

Após as providências solicitadas, os autos deverão ser devolvidos ao CONSEF para instrução, visando o devido julgamento.

À fl. 198 consta a Informação Fiscal do agente Autuante, consoante a solicitação da 4<sup>a</sup> JJF às fls. 194/195 dos autos, conforme os seguintes destaques:

- a) Pontua que procedeu à diligencia e elaborou novas planilhas analíticas e sintéticas, mês a mês, ano a ano, que diz fazer juntada aos autos;
- b) Quanto ao DIFAL, referente ao mês de setembro de 2016, diz ter realizado ajuste uma vez que as planilhas analíticas não incluíram as alíquotas interestaduais para os itens de produtos: "(1) NCM 87042210 CHASSI MERCEDES BENS CAMINHAO ATRON... (2) NCM 87079090 CRROCERIA BLINDADA MIB CAMINHAO ATRON ... Em Seguida diz que através do Despacho SE/CONFAZ nº 39/2016, publicado no DOU de 14/03/2016, foram divulgadas novas alíquotas do ICMS, conforme destaca no próprio corpo do citado expediente de fl. 198.

Finaliza, então, a Informação Fiscal de fl. 198, destacando que obteve os seguintes valores de anuais de ICMS DIFAL da autuação, conforme os demonstrativos analíticos e sintéticos acostados às fls. 199/226 dos autos:

ANO	DIFAL
2012	R\$219,21
2013	R\$20.629,34
2014	R\$0,00
2015	R\$298,26
2016	R\$22.792,04

Às fls. 227, 228 e 229 consta Termo de Intimação ao Autuado, para tomar Ciência de Informação Fiscal por DTE, com postagem em 07/01/2020 e registro de ciência em 13/01/2020.

As fls. 231/237, têm-se a manifestação do Autuado à Informação Fiscal de fl. 198, onde volta a repetir as mesmas considerações da manifestação de fls. 160/165 dos autos, para, ao final, dizer que as razões que militam a favor da declaração de nulidade do Auto de Infração, em tela, sobejam razões para o CONSEF determinar o cancelamento do lançamento sob pena de se fomentar *ad infinitum* a tentativa de convalidação de ato administrativo ilegal e constitucional.

À fl. 275 consta Informação Fiscal à manifestação de fls. 231/237, sem tampouco trazer aos autos qualquer consideração, senão manutenção do saldo remanescente da infração nos termos do destaque de fl. 198 dos autos.

À fl. 276-v, verso, têm-se o despacho da Secretaria Administrativa do CONSEF encaminhando o presente PAF a este Relator, para instrução e julgamento.

Registro o comparecimento à sessão de julgamento virtual realizada nesta data do representante legal do autuado, Drª. Samila Almeida Juampaulo, OAB/SP nº 368.374, para fim de efetuar sustentação oral dos argumentos defensivos.

## VOTO

Versa o presente Auto de Infração sobre o lançamento de débito tributário do ICMS no valor de R\$84.748,82, com a acusação de que o Contribuinte Autuado deixou de recolher imposto (ICMS DIFAL) decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, nos exercícios de 2012, 2013, 2014, 2015 e 2016, conforme os demonstrativos de fls. 7 a 24 dos autos, com enquadramento no art. 4º, inc. XV, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, § 4º, inc. III, alínea "a", do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa de 60% tipificada no art. 41, inc. II, alínea "f", da Lei nº 7.014/96.

Preliminarmente, o sujeito passivo, destaca que, não obstante o respeito devido à atividade desempenhada pela autoridade Autuante nos presentes autos, imprescindível atentar para o fato de que a pretensão creditória levada a efeito pelo Auditor Fiscal não merece prosperar, uma vez que, além de eivada de manifestos vícios de nulidade, se apresenta absolutamente incompatível com a legislação tributária aplicável à espécie.

Diz que, antes de adentrar nas razões de mérito que, ao seu entender, demonstram a insubsistência do crédito tributário lançado, há que se destacar o fato de que o Auto de Infração

ora combatido se encontra eivado de vícios insanáveis de nulidade, uma vez que as regras previstas no art. 129 da Lei nº 3.956/81 (COTEB) não foram observadas, dado que, à luz da sua interpretação, alguns dos elementos que devem compor a autuação não foram observados no caso em tela, tipo (i) a descrição dos fatos entendidos como infrações de obrigações principais e acessórias; (ii) o demonstrativo do débito tributário, com a respectiva discriminação da base de cálculo e (iii) a indicação dos dispositivos legais infringidos.

Não é o que observo das peças processuais que compõem o presente PAF, pois a descrição dos fatos está posta na inicial dos autos, ou seja, “*deixou de recolher imposto ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento*”; o demonstrativo do débito tributário, com a respectiva discriminação da base de cálculo está posto nas fls. 7 a 24 dos autos; por fim, a indicação dos dispositivos legais infringidos, é o que está descrito, também, no corpo do Auto de Infração, quais sejam o art. 4º, inc. XV, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a”, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, mais multa de 60% tipificada no art. 41, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96. Neste contexto, afasto tais arguições de nulidade.

Entretanto, observo deficiências nas informações postas nos demonstrativos de débito da autuação, que, de fato, poderiam ensejar dificuldades do deficiente entender efetivamente os critérios utilizados pelo Autuante na constituição do lançamento, ora em lide, porém nos termos do § 1º, do art. 18, do RPAF/BA, **têm-se que eventuais incorreções ou omissões não acarretam a nulidade do Auto de Infração**, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, **é o que este Relator Julgador procedeu**, seja em relação ao pedido de Diligência Fiscal de fls. 127/128, expedido pela 5ª JJF, seja em relação ao outro pedido de Diligência Fiscal de fls. 194/195, agora, expedido pela 4ª JJF, todos com ciência e apresentação de manifestação do deficiente nos termos § 1º, do art. 18, do RPAF/BA, conforme a seguir destacado:

*§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo. (Grifos acrescidos)*

Não obstante as arguições preliminares de nulidades acima destacadas e, por este Relator, afastadas, vejo como arguição de preliminar de mérito a arguição de decadência parcial do Auto de Infração nº 2720410012/17-3, relativo à ocorrência de 31/12/2012 do lançamento fiscal, em tela.

Pede, o sujeito passivo, para observar as disposições do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, que, ao discorrer sobre os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, estabeleceu o prazo de 05 (cinco) anos, contados a partir do fato gerador, para que a Fazenda Pública possa realizar a homologação, sob pena de, após transcorrido referido prazo, considerar-se homologado o lançamento efetuado pelo contribuinte e definitivamente extinto o crédito tributário.

Diz que, sendo o ICMS Difal tributo sujeito ao lançamento por homologação, a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN para a contagem do seu prazo decadencial é medida que se impõe, uma vez que as disposições do art. 173 do CTN se aplicam exclusivamente aos lançamentos realizados de ofício pela Fazenda Pública, o que, como percebe-se, não é o caso dos presentes autos.

Como bem destacou o sujeito passivo em sede de defesa, no âmbito tributário, o instituto da decadência está previsto no Código Tributário Nacional (CTN) editado pela Lei nº 5.172/66. Observa-se que, nos termos previstos no CTN, a contagem do prazo decadencial possui duas regras distintas, previstas nos artigos 150, § 4º; e 173, inc. I, definidas em cada caso, conforme a modalidade de lançamento a que é submetido o tributo, se por homologação, de ofício ou por

declaração, bem assim observando se ocorreu ou não a antecipação do tributo.

A disposição do art. 150, § 4º remete a contagem do prazo decadencial a partir da data de ocorrência do fato gerador, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, declara e efetua o pagamento, ou efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia às operações declaradas e não haja a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. É o que se extrai da leitura do citado dispositivo na forma a seguir destacado:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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. (grifo Acrescido)*

Por sua vez, o art. 173, inciso I, do CTN remete a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, isto é, o contribuinte omite a realização da operação tributável; ou, de forma tácita, em situações que o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada e posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação. É o que se extrai da leitura do citado dispositivo na forma a seguir destacado:

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

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”*

Neste contexto, no que tange ao ICMS, que é um imposto sujeito a lançamento por homologação, hipótese em que o próprio contribuinte apura, declara e recolhe o tributo que entende como devido, de fato, na forma posta pelo sujeito passivo, em sede de defesa, o prazo decadencial para que o Fisco realize o lançamento é de 5 (cinco) anos, sendo que o termo inicial desse prazo pode ser o fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN); ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN).

**No caso do Auto de Infração, em tela**, coaduno com o entendimento do sujeito passivo, de que a Fazenda Pública Estadual não tem direito de cobrar o crédito tributário da data de ocorrência de 31/12/2012, relativo ao ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, referente as operações datada de 10/12/2012, 13/12/2012 e 19/12/2012, com enquadramento no art. 4º, inc. XV, da Lei nº 7.014/96, c/c art. 305, §4º, inc. III, alínea “a”, do RICMS/BA, publicado pelo Decreto nº 13.780/2012, pois **enseja a aplicação do prazo decadencial então previsto no art. 150, § 4º do CTN**, de forma que o termo inicial para a contagem do prazo é com a materialização dos fatos geradores, vez que não se observa qualquer omissão de realização da operação tributável pelo o Contribuinte Autuado, nem tampouco qualquer configuração de dolo, fraude ou simulação nas operações, que ensejaria a aplicação do art. 173, inc. I, do CTN, isto é, a contagem de prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Aliás, tal entendimento vem a respeitar a orientação da Procuradoria Geral do Estado, através do Ofício GAB/PROFIS/PGE nº 42/2016, datado de 22/11/2016, em que promoveu a uniformização de suas orientações jurídicas acerca de alguns temas relacionados ao ICMS na Bahia, dentre eles, o de decadência, através do Incidente de Uniformização nº PGE 2016.194710-0.

Aplicando aos referidos créditos tributários as disposições do art. 150, § 4º do CTN, conclui-se que a Fazenda Pública Estadual tinha até os dias 10.12.2017, 13.12.2017 e 19.12.2017, respectivamente, para homologá-los expressamente. Contudo, como a ora Impugnante somente foi cientificada da

presente autuação em 09 de janeiro de 2018, depois de transcorrido mais de 05 (cinco) anos do fato gerador, os créditos tributários pretensamente exigidos para o exercício de 2012 estão fulminados pela decadência, nos termos dos arts. 150, § 4º e 156, inc. V, ambos do CTN. Logo o lançamento relativo a data de ocorrência de 31/12/2012 deve ser excluído da autuação.

No mérito, propriamente dito, o sujeito passivo traz 3(três) arguições, quais sejam: (1) inconstitucionalidade da inclusão do ICMS DIFAL na sua própria base de cálculo, (2) comprovação dos pagamentos efetuados pela impugnante a título de ICMS DIFAL e (3) aplicação incorreta da alíquota para a apuração do imposto exigido.

Bem! Em relação a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS DIFAL na sua própria base de cálculo, trata-se o presente Auto de Infração sobre o lançamento de débito tributário do ICMS no valor de R\$84.748,82, com a acusação de que o Contribuinte Autuado deixou de recolher imposto (ICMS DIFAL) decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo e/ou consumo do próprio estabelecimento, com enquadramento no art. 4º, inc. XV, da Lei nº 7.014/96.

Neste contexto, com bem destacado, pelo próprio sujeito passivo, na sua peça de defesa, a obediência por parte da Autoridade Administrativa à legislação estadual é indiscutível, motivo pelo qual, o agente Fiscal Autuante, nos termos do art. 17, inc. XI, da Lei Estadual nº 7.014/1996, com redação dada pela Lei Estadual nº 13.373/2015, de 21/09/15, publicada no DOE de 22/09/15, efeitos a partir de 01/01/16, assim procedeu assertivamente na constituição do presente lançamento fiscal, ora arguido.

Assim dispõe o art. 17, inc. XI, da Lei Estadual nº 7.014/1996, com redação dada pela Lei Estadual nº 13.373/2015, de 21/09/2015

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*XI - nas hipóteses dos incisos XV e XVI do caput do art. 4º desta Lei, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem, acrescido do valor do IPI, frete e demais despesas cobradas, devendo o montante do ICMS relativo à diferença de alíquotas integrar a base de cálculo.*

Neste contexto, em relação à alegação da defesa, de inconstitucionalidade da base de cálculo do imposto levantado na autuação, nos termos art. 17, inc. XI, da Lei Estadual nº 7.014/1996, com redação dada pela Lei Estadual nº 13.373/2015, de 21/09/15, observo que a este foro administrativo não cabe discutir a constitucionalidade da legislação posta, conforme assim preconiza o art. 167, I e II do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Em relação às demais arguições de mérito, mais especificamente a de comprovação dos pagamentos efetuados pela impugnante a título de ICMS DIFAL, observo que as fls. 127/128 dos autos, na sessão de julgamento do dia 20/07/2018, a 5ª JJF, em respeito ao princípio da verdade material e da ampla defesa que norteiam o Processo Administrativo Fiscal, decidiu converter o presente processo em diligência, onde, dentre as providências solicitadas, destaco a 1ª Providência, abaixo relacionada, que diz respeito ao segundo item de arguição de mérito da defesa, isto é, comprovação dos pagamentos efetuados pela impugnante a título de ICMS DIFAL.

*a) 1ª Providência: analisar todos os comprovantes de pagamentos acostados aos fls. 84/85 dos autos, pelo deficiente, que alega relacionar a recolhimento de Difal, como assim está posto nos relatórios de notas fiscais relacionados a cada um dos DAEs pagos. constatando que efetivamente tais recursos ingressaram nos cofres da Fazenda Pública da Bahia, abater os valores do imposto pago de ICMS Difal, relativo as notas fiscais que coincidentemente estão relacionados no demonstrativo de débito da autuação;*

À fl. 132 consta Informação Fiscal do agente Autuante, onde destaca que revisou todas as alegações da Autuada de fls. 29/126 dos autos, assim como diz que procedeu a Diligência requisitada pela 5ª JJF às fls. 127 a 128 do PAF.

Registra, também, que todos os recolhimentos de ICMS Difal por parte da Autuada foram computados. Em seguida diz que gerou todas as planilhas de memória de cálculo, refazendo-as (fls. 137/153). Pontua, também, que comunicou ao Autuado via DTE, anexando Informação Fiscal e as Planilhas refeitas.

Às fls. 160/165 dos autos, após algumas considerações introdutórias, diz, o sujeito passivo, que, em que pese o trabalho fiscal realizado pela Autoridade Autuante, que deu ensejo à apresentação de novas planilhas de composição do crédito tributário (Doc. 03), os vícios noticiados pela Impugnante — e posteriormente reconhecidos por este E. órgão Julgador — continuam presentes no ato de lançamento fiscal, notadamente em razão das nulidades formais incorridas pela Autoridade Autuante.

Nesse sentido, destaca que a análise conjunta das informações consignadas no lançamento original e, da mesma forma, nas manifestações posteriormente apresentadas pelo i. Agente Fiscal não deixa margem a dúvidas quanto à inobservância das regras previstas no art. 129 da Lei nº 3.956/1881 (Código Tributário Estadual), uma vez que a Fiscalização continua descumprindo as regras formais estabelecidas pela legislação tributária baiana, pois, à luz do seu entendimento — mais uma vez — não se desincumbiu do ônus de:

- a) Apontar corretamente os dispositivos legais tidos por violados, eis que no termo de lavratura do Auto de Infração foram indicados apenas comandos genéricos e conceituais;
- b) Demonstrar as razões que consubstanciaram a lavratura do Auto de Infração, eis que as acusações apresentadas no lançamento fiscal não possuem qualquer respaldo fático apto a comprovar a prática da infração supostamente cometida pela Impugnante;
- c) Indicar corretamente a base de cálculo considerada na autuação, uma vez que na pág. 02 do AIIM consta como base de cálculo o valor de R\$ 369.870,20, ao passo em que na pág. 21 do AIIM consta o valor de R\$217.730,88;
- d) Especificar quais recolhimentos título de ICMS DIFAL realizado pela Impugnante foram efetivamente considerados na reelaboração das planilhas e, por conseguinte, na redução do valor do crédito tributário exigido;
- e) Esclarecer o montante total do imposto exigido da ora Impugnante após a realização da diligência, haja vista o fato de as Memórias de Cálculo não apresentarem totalizadores e tampouco os critérios utilizados para a suposta redução do lançamento;
- f) Indicar corretamente a composição das alíquotas utilizadas na apuração do imposto supostamente devido, impossibilitando, assim, a constatação quanto à adequação do procedimento de aplicação da diferença entre as alíquotas internas e as alíquotas interestaduais para fins de mensuração do ICMS DIFAL pretendido exigido.

Neste contexto, este Relator Julgador, entendendo que restava ainda incorreções ou omissões a serem esclarecidas, nos termos do § 1º, do art. 18, do RPAF, em respeito ao princípio da ampla defesa, em pauta suplementar do dia 30/08/2019, agora, na 4ª JJF, dado este Relator encontrar-se lotado, decidiu converter o presente processo em diligência ao Fiscal Autuante para que sejam adotadas as seguinte providência, que diz respeito ao segundo item de arguição de merito da defesa, isto é, comprovação dos pagamentos efetuados pela impugnante a título de ICMS DIFAL.

*b) Item 1: 1ª Providência: elaborar e acostar aos autos o demonstrativo sintético, bem como analítico, nos mesmo moldes originais (ou de forma semelhante) dos papéis que dão sustentação a autuação (fls.7/24), relativo ao saldo remanescente da autuação, onde se possa identificar os valores mensais das diferenças de alíquota das operações (notas fiscais) não recolhidas pelo sujeito passivo, objeto da acusação, seja de forma consolidada “mês a mês” e por “ano”, a exemplo dos demonstrativos de fls. 7, 9, 14, 17 e 20; como também de forma analítica na mesma perspectiva dos demonstrativos objeto dos papéis de trabalhos de fls. 8 (2012), 10 a 13 (2013), 15 a 16 (2014), 18 a 19 (2015) e 21 a 24 (2016), constante do lançamento inicial.*

À fl. 198 consta a Informação Fiscal do agente Autuante, consoante a solicitação da 4ª JJF às fls. 194/195 dos autos, relativo ao segundo item de arguição de merito da defesa, isto é, comprovação dos pagamentos efetuados pela impugnante a título de ICMS DIFAL, conforme os seguintes destaques:

*c) Pontua que procedeu à diligencia e elaborou novas planilhas analíticas e sintéticas, mês a mês, ano a ano, que diz fazer juntada aos autos;*

Finaliza, então, a Informação Fiscal de fl. 198, destacando que obteve os seguintes valores de anuais de ICMS DIFAL da autuação, conforme os demonstrativos analíticos e sintéticos acostados às fls. 199/226 dos autos:

ANO	DIFAL
2012	R\$219,21
2013	R\$20.629,34
2014	R\$0,00
2015	R\$298,26
2016	R\$22.792,04

Às fls. 227, 228 e 229 consta Termo de Intimação ao Autuado, para tomar Ciência de Informação Fiscal por DTE, com postagem em 07/01/2020 e registro de ciência em 13/01/2020.

Às fls. 231/237, vê-se manifestação do Autuado à Informação Fiscal de fl. 198, onde volta a repetir as mesmas considerações da manifestação de fls. 160/165 dos autos, para, ao final, dizer que as razões que militam a favor da declaração de nulidade do Auto de Infração, em tela, sobejam razões para este Conselho de Fazenda determinar o cancelamento do lançamento sob pena de se fomentar *ad infinitum* a tentativa de convalidação de ato administrativo ilegal e constitucional.

À fl. 275 consta Informação Fiscal à manifestação de fls. 231/237, sem tampouco trazer aos autos qualquer consideração, senão manutenção do saldo remanescente da infração nos termos do destaque de fl. 198 dos autos.

Pois bem! Sobre o segundo item de arguição de mérito da defesa, isto é, comprovação dos pagamentos efetuados pela impugnante a título de ICMS DIFAL, passo então a manifestar.

**Observo que**, tanto na manifestação de fls. 160/165 dos autos, pelo Contribuinte Autuando, em relação a Informação Fiscal de fls. 132, em que o agente Autuante destaca que revisou todas as alegações da Autuada de fls. 29/126 dos autos, quanto a manifestação de fls. 231/237, do Autuado, à Informação Fiscal de fl. 198, em que este Relator, observando que, ainda, restava incorreções ou omissões a serem esclarecidas, nos termos do § 1º, do art. 18, do RPAF, pelo agente Fiscal Autuante, colocou novamente em Diligência Fiscal à fl. 194/195, através da 4ª JJF; **destaco que o sujeito passivo se limita a apresentar arquições, sem tampouco trazer aos autos qualquer demonstrativo, exemplo, ou qualquer outro elemento de desconstituição do lançamento remanescente**, que demonstre que não tenha sido considerado no levantamento quaisquer das comprovações dos pagamentos efetuados pela impugnante a título de ICMS DIFAL, apresentados na peça de defesa, senão arguições teóricas genéricas, sob a perspectiva de que o presente ato administrativo devesse ser anulado. O que não coaduno.

Vejo, sim, que todas as providências solicitadas, por Diligência Fiscal, seja da 5ª JJF, ou seja desta 4ª JJF, todas a pedido deste Relator Julgador, foi no sentido das incorreções ou omissões serem esclarecidas, o que foi, ao meu sentir, após análise dos últimos demonstrativos acostados às fls. 199/226, em atendimento ao último pedido de Diligência Fiscal às fls. 194/195 dos autos, cumprido na sua integralidade pelo agente Fiscal Autuante, o que caberia, o Contribuinte Autuado, analisar, o que não o fez.

Todavia, antes de proferir o meu voto, sobre a autuação, como um todo, cabe, ainda, posicionar sobre o terceiro item de arguição de mérito da defesa, que diz respeito a aplicação incorreta da alíquota para a apuração do imposto exigido, que relaciona a NFE nº 15 (fl. 226) que diz respeito a formalização de compra de dois veículos, onde se está exigindo a alíquota de 18% no Auto de Infração, como alíquota interna, quando à luz da arguição do deficiente é de 12%.

Pois bem! Sobre este item específico de arguição, assim está posto no pedido de Diligência Fiscal da 4ª JJF, à fl. 128 dos autos:

*b) 2ª providência: relativamente ao destaque do deficiente, em relação à NFE nº 15, emitida pela sua filial, para formalizar a compra de dois veículos, de que está exigindo ICMS Difal à alíquota de 18% - “alíquota interna cheia” -, quando deveria estar considerando a diferença entre a alíquota interna do Estado da Bahia para veículos, 12%, e a alíquota interestadual de 7%, o que resultaria numa alíquota aplicável de apenas 5%, e não de 18%, desenvolver informação fiscal com clareza, abrangendo os termos da defesa, como assim*

dispõe o §6º, art. 127, do RPAF/BA.

O agente Fiscal Autuante, à fl. 132 dos autos, apenas destaca que procedeu a diligência requisitada pela 5ª JJF de fls. 127/128 do PAF, entretanto não traça qualquer comentário quanto ao item “b” do pedido acima destacado.

À fl. 198, consta a outra Informação Fiscal do agente Autuante, agora, consoante a solicitação da 4ª JJF às fls. 194/195 dos autos, e sobre este item de arguição defesa e traz o destaque, conforme os termos a seguir:

*“Quanto ao DIFAL, referente ao mês de setembro de 2016, diz ter realizado ajuste uma vez que as planilhas analíticas não incluíram as alíquotas interestaduais para:*

1. NCM 87042210 CHASSI MERCEDES BENS CAMINHAO ATRON [...]
2. NCM 87079090 CRRROCERIA BLINDADA MIB CAMINHAO ATRON [...]

*Através do Despacho SE/CONFAZ nº 39/2016, publicado no DOU de 14/03/2016, foram divulgadas novas alíquotas do ICMS, conforme segue:*

...

*b) 12% (doze por cento) nas operações com:*

- 1) caminhões-tratores comuns, caminhões ...

...

*Logo, o NCM 87079090 não está incluso na alíquota de 12%...”*

Neste contexto, não se sabe ao certo o que de fato o agente Fiscal Autuante está cobrando de ICMS DIFAL, em relação a esse item da autuação, ou seja, em relação a NFE 15 (fl. 226), datada de 29/09/2016, que diz respeito aos produtos “NCM 87042210 CHASSI MERCEDES BENS CAMINHAO ATRON” e “NCM 87079090 CRRROCERIA BLINDADA MIB CAMINHAO ATRON”, dado que apresenta, também, uma Planilha de Ajuste à fl. 219 dos autos, decorrente das argumentações de defesa do sujeito passivo, relativo ao mês de setembro de 2016, relacionado a esse item da autuação, que ao meu sentir não esclarece se acata ou não o pedido de defesa.

Em sendo assim, vejo restar razão ao sujeito passivo, quanto a nulidade deste item da autuação, não ensejando qualquer outro pedido de esclarecimento dos cálculos do ICMS DIFAL dessa operação, sob pena, sim, de se fomentar **ad infinitum** a tentativa de convalidação deste item da autuação.

Isto posto, de ofício, na forma do art. inc. IV, alínea “a” do art. 18, do RPAF/BA, declaro nulo a cobrança do ICMS DIFAL relativo a NFE 15 (R\$34.042,51), que integra a composição do débito remanescente da data de ocorrência de 30/09/2016 (fl. 225), por não conter elemento suficiente para se determinar com exatidão o valor cobrado, mantendo apenas a cobrança relativa aos documentos fiscais de nos 1329678 (R\$29.38), 191 (R\$1.550,00), 7610 (R\$496,54) e 21607 (R\$322,90), constantes das fls. 224/225 dos autos, passando então o débito remanescente, relativo a ocorrência de 30/09/2016, para o valor de R\$2.398,82.

Em sendo assim, este Relator Julgador, entendendo que todas as incorreções do demonstrativo de débito da autuação foram resolvidas, com o destaque da nulidade do lançamento, em relação a NFE 15 (fl. 226), datada de 29/09/2016, manifesta pela subsistência parcial do Auto de Infração, em tela, observando a consideração adicional a seguir descrita.

Em relação as novas planilhas acostadas às fls. 199/226, em sede de Diligência Fiscal a pedido desta 4ª JJF, pelo agente Fiscal Autuante, observo que apontam débitos fiscais superiores aos valores apontados no lançamento original, relativo as datas de ocorrência de 28/02/2013, 31/03/2013, 31/05/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 30/11/2013, 31/12/2013, 30/09/2015, 29/02/2016, 31/03/2016 e 31/05/2016, em que lançar tais valores, mesmo sendo procedentes, entendo evidenciar um agravamento da autuação no presente processo, relativo a essas datas de ocorrências, o que é vetado pela disposição do art. 156 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629 de 09/07/99.

Desta forma, não vendo nada mais, que possa desabonar as novas planilhas acostadas às fls.

199/226, que dão sustentação ao saldo remanescente da autuação, voto pela subsistência parcial do Auto de Infração, em tela, na forma do demonstrativo de débito a seguir, com os ajustes devidos acima destacados a evitar o agravamento da infração em relação aos meses que comprovadamente demonstram débitos superiores ao apurado nos demonstrativos originais da autuação às fls. 07/24 dos autos.

Logo o demonstrativo de débito do Auto de Infração em tela, deve ser alterado do valor de R\$84.748,82 para o valor de R\$38.084,68, conforme a seguir:

DATA OCORR	DATA VENCTO	VALOR HISTÓRICO A. INFRAÇÃO FLS. 07, 09, 14, 17, 20	VALOR HISTÓRICO AJUSTADO FLS. 199, 202, 213, 212, 218	VALOR JULGADO	OBSERVAÇÃO
31/12/2012	09/01/2013	215,93	0,00	0,00	Decadência
28/02/2013	09/03/2013	548,45	645,83	548,45	Procedente
31/03/2013	09/04/2013	89,47	149,58	89,47	Procedente
30/04/2013	09/05/2013	590,00	279,94	279,94	Procedente em Parte
31/05/2013	09/06/2013	2.080,50	3.536,85	2.080,50	Procedente
31/07/2013	09/08/2013	3,09	82,35	3,09	Procedente
31/08/2013	09/09/2013	4.400,66	6.553,16	4.400,66	Procedente
30/09/2013	09/10/2013	5.798,43	8.566,91	5.798,43	Procedente
30/11/2013	09/12/2013	248,49	378,62	248,49	Procedente
31/12/2013	09/01/2014	331,50	436,10	331,50	Procedente
31/05/2014	09/06/2014	10,65	0,00	0,00	Improcedente
31/07/2014	09/08/2014	823,31	0,00	0,00	Improcedente
31/10/2014	09/11/2014	672,72	0,00	0,00	Improcedente
31/03/2015	09/04/2015	280,00	280,00	280,00	Procedente
30/05/2015	09/06/2015	1.434,20	1.340,30	1.340,30	Procedente em Parte
31/08/2015	09/09/2015	781,30	722,96	722,96	Procedente em Parte
30/09/2015	09/10/2015	296,41	355,00	296,41	Procedente
31/12/2015	09/01/2016	288,10	0,00	0,00	Improcedente
29/02/2016	09/03/2016	12,02	25,73	12,02	Procedente
31/03/2016	09/04/2016	55,80	167,08	55,80	Procedente
30/04/2016	09/05/2016	1.613,76	1.140,83	1.140,83	Procedente em Parte
31/05/2016	09/06/2016	14.566,26	15.712,31	14.566,26	Procedente
30/06/2016	09/07/2016	409,21	0,00	0,00	Improcedente
31/07/2016	09/08/2016	95,81	0,00	0,00	Improcedente
31/08/2016	09/09/2016	5.372,52	3.149,95	3.149,95	Procedente em Parte
30/09/2016	09/10/2016	36.987,02	2.255,34	2.398,82	Procedente em Parte
31/10/2016	09/11/2016	4.763,70	0,00	0,00	Improcedente
30/11/2016	09/12/2016	1.637,81	316,81	316,81	Procedente em Parte
31/12/2016	09/01/2017	341,70	23,99	23,99	Procedente em Parte
		84.748,82	46.119,64	38.084,68	

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, em tela.

#### VOTO DIVERGENTE/VENCEDOR - PRELIMINAR DE MÉRITO/DECADÊNCIA

Apesar de concordar que ocorreu a decadência parcial do presente lançamento de ofício, ouso divergir, com o devido respeito, do entendimento do i. Relator quanto sua fundamentação para acolher a decadência arguida pelo autuado.

Isto porque o CTN define dois critérios distintos para efeito de contagem do prazo decadencial: o primeiro com base no art. 150, § 4º, quando o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, porém efetua o pagamento em montante inferior aquele que foi declarado e o segundo, com fundamento no art. 173, inciso I, com a contagem se iniciando a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nas situações em que a) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico

tributário, apura o montante do imposto devido, mas não efetua o respectivo pagamento; **b)** o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, omitindo a realização da operação ou prestação tributável e **c)** o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

Isto posto observo que na situação sob análise a exigência tributária recaiu sobre falta de pagamento do ICMS a título de diferença entre alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao Ativo Fixo e materiais para uso ou consumo próprio pelo estabelecimento.

Sem dúvida o ICMS revela-se um tributo no qual o contribuinte tem a obrigação de apurar e recolher o imposto sem que haja exame prévio da autoridade fazendária, arcando com o ônus de apurar equivocadamente ou não recolher, sequer declarar o imposto, caso dos autos em questão.

Assim, revela-se inequívoco nestes autos o fato do autuado não ter lançado o imposto reclamado, tampouco antecipando qualquer pagamento, sendo clara e inquestionável a inaplicação do regramento previsto pelo art. 150 § 4º do CTN, ao caso em comento, diferentemente do entendimento esposado pelo voto do i. Relator, devendo nesta hipótese se aplicar a incidência do prazo previsto no artigo 173, inciso I do CTN, cujo prazo “*a quo*” ou inicial tem contagem a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Portanto, nessa linha de entendimento, há de ser considerado que o Auto de Infração foi lavrado em 28/11/2017, porém com ciência pelo autuado em 09/01/2018, logo, a contagem do prazo de decadência em relação aos fatos geradores verificados no exercício de 2012 tiveram início em 01/01/2013, encerrando-se em 31/12/17, de forma que tomando como base a data em que o autuado foi notificado da lavratura do Auto de Infração, já se encontrava extinto o direito da Fazenda Pública exigir o tributo a título de diferença de alíquota para os fatos ocorridos no exercício de 2012.

Do exposto concluo que à época da notificação ao autuado da lavratura do Auto de Infração, nos termos do Art. 173, I do CTN, já havia decaído o direito da Fazenda Pública em exigir imposto referente ao exercício de 2012, razão pela qual deverá ser excluído da autuação o valor de R\$215,93, referente à data de ocorrência de 31/12/2012.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 272041.0012/17-3, lavrado contra **PROSEGUR BRASIL S/A. – TRANSPORTADORA DE VAL E SEGURANÇA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$38.084,68**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 08 de dezembro de 2020.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE/VOTO VENCEDOR/PRELIMINAR DE MÉRITO

JOÃO VICENTE COSTA NETO - RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ – JULGADORA